



**UNIVERSIDAD NACIONAL DE CÓRDOBA**

**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

**ESCUELA DE GRADUADOS EN CIENCIAS ECONÓMICAS**

**ESPECIALIZACION EN TRIBUTACION**

**TRABAJO FINAL**

**“LAS GARANTIAS PROCESALES EN LA PROVINCIA DE CORDOBA:  
LA ELIMINACION DEL SOLVE ET REPETE Y LA TUTELA JUDICIAL  
EFECTIVA”**

**Autor:** Cr. Ledesma Juan Pablo

**Tutor:** Dr. Maximiliano Raijman

Córdoba, mayo de 2023



LAS GARANTIAS PROCESALES EN LA PROVINCIA DE  
CORDOBA: LA ELIMINACION DEL SOLVE ET REPETE Y LA  
TUTELA JUDICIAL EFECTIVA by Juan Pablo Ledesma is  
licensed under a [Creative Commons Reconocimiento-  
NoComercial-SinObraDerivada 4.0 Internacional License](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/).

## Índice de Contenidos

<b>1 Introducción</b>	4
<b>2 La tutela judicial efectiva</b>	5
<b>3 La etapa de fiscalización y determinación de oficio</b>	6
3.1 Juez y parte	6
3.2 Las facultades de fiscalización	8
3.3 La orden de tarea	8
3.4 La duración del proceso de fiscalización	9
3.5 La determinación de oficio	11
3.6 La duración del proceso de determinación de oficio	12
<b>4 El Recurso de Reconsideración</b>	13
<b>5 El sinuoso camino para acceder a la justicia previo a la reforma de la Ley N ~ 10.789</b>	13
5.1 La demanda contenciosa administrativa antes de la reforma	16
5.2 Los escenarios con la demanda contenciosa	17
5.2.1 Abonar el impuesto y los intereses	18
5.2.2 Acreditar la imposibilidad de pago	19
5.2.3 Acreditar la imposibilidad de sustitución	21
5.2.4 La sustitución por otros medios de afianzamiento	22
5.2.5 El pedido de suspensión del acto administrativo	23
5.3 El juicio de ejecución fiscal previo a la reforma	24
<b>6 La reforma de la Ley N ~ 10.789: cambiar para que nada cambie</b>	29
6.1 La eliminación del solve et repete	29
6.2 Reintegro de fondos	32
6.3 El pedido de suspensión del acto administrativo	32
<b>7 Propuestas y conclusiones</b>	34
7.1 Reinstauración del Tribunal Fiscal de Apelaciones	35
7.1.1 La importancia del Tribunal Fiscal de Apelaciones.	35
7.1.2 Recurso de Apelación en lugar del Recurso de Reconsideración	36
7.1.3 Las críticas al proceso de fiscalización y determinación de oficio	36
7.1.4 El procedimiento del Recurso de Apelación	38
7.1.5 la estructura y funcionamiento del Tribunal Fiscal de Apelaciones	38
7.1.6 La Cámara Contenciosa Administrativa	39
7.2 El juicio de ejecución fiscal	40
7.2.1 La prescripción	40
7.2.2 El resguardo del crédito fiscal	41
7.3 Conclusiones	43
<b>8 Referencias bibliográficas</b>	43
<b>Anexo</b>	45

## 1. INTRODUCCION

Motivó la temática del presente trabajo final el sinuoso camino procesal que debe transitar el contribuyente local a los fines de hacer valer sus derechos en la hipótesis de sufrir una inspección fiscal por parte de la administración tributaria local, hoy devenida en Dirección de Inteligencia Fiscal.

A los fines de satisfacer los objetivos que se proponen, se hará hincapié en la hipótesis del contribuyente del impuesto sobre los ingresos brutos local, para dejar para otra oportunidad aquellos que tributan bajo las normas de convenio multilateral, en atención de que dichos contribuyentes tienen la posibilidad de acudir a la Comisión Arbitral, e incluso solicitar la aplicación del Protocolo Adicional, según la última doctrina de nuestra Corte Suprema de Justicia de la Nación.<sup>1</sup> Sin perjuicio de ello, las conclusiones y propuestas a las que se arribe se podrán transpolar a dichos contribuyentes.

Sin ser aspecto central del presente trabajo, se hará un breve resumen del proceso de fiscalización por parte de la Dirección de Inteligencia Fiscal hasta llegar a la determinación de oficio, para demostrar virtudes y defectos que se presentan en el citado proceso, como así también lo innecesario que ha demostrado ser el Recurso de Reconsideración en sede administrativa.

Se analizará en forma conjunta los inconvenientes que se han presentado tanto en la Demanda Contenciosa Administrativa presentadas por los contribuyente para acceder a la justicia como en los juicios de apremio iniciados por la Dirección de Rentas, analizando el efecto y evolución tanto el Art. 9 de la Ley N ~ 7182 <sup>2</sup> como el Art. 5 de la Ley N ~ 9024<sup>3</sup>, simultáneamente con la normativa del Código Tributario de la Provincia de Córdoba.

Presentado el problema, se estudiará si la reciente reforma producida por la Ley N ~ 10.789 (B.O. 16.12.2021)<sup>4</sup> la cual deroga el instituto del requisito del “*pago previo*”, pudo o no solucionar los variados problemas que se presentaban tanto en las Demandas Contenciosas como en los Juicios de ejecución fiscal.

---

<sup>1</sup> CSJ 1430/2019/RH1 “*First Data Cono Sur S.R.L. c/ Estado de la Provincia de Corrientes (Dirección General de Rentas) s/ recurso facultativo (acción de nulidad)*” Fallo de fecha 28.03.2023.

<sup>2</sup> Nos referimos al Instituto del *Solve et Repete*, y las modalidades de sustitución, según el texto de la Ley N ~ 9874.

<sup>3</sup> Dicho artículo determina cual es “título base de la acción” para que la Dirección de Rentas pueda hábilmente iniciar el juicio de apremio.

<sup>4</sup> Dicha Ley modificó el Código Tributario, la Ley de Ejecuciones Fiscales N ~ 9024, y el Código de Procedimiento en lo Contencioso Administrativo N ~ 7182.

Finalmente, se realiza una propuesta de reforma, la cual incluirá aspectos centrales de la problemática planteada, intentando satisfacer las actuales carencias del contribuyente pero al mismo tiempo salvar las necesidades de la Administración.

La solución que se propone – en relación al contribuyente - es la reinstauración del Recurso de Apelación ante el Tribunal Fiscal de Apelaciones en lugar del Recurso de Reconsideración el cual permitiría además de suplir los defectos “arraigados” en sede administrativa durante el proceso de fiscalización y determinación de oficio, satisfacer la *tutela judicial efectiva* garantizando de esa forma la posibilidad que un acto administrativo sea revisado por un Tribunal imparcial.

A su turno – en relación a la Dirección de Rentas- se presenta la acción de apremio en forma preventiva, la cual permitirá evitar que su crédito prescriba e evitar que el mismo se torne ilusorio ante eventuales insolvencias del contribuyente; a todo evento respetando la doctrina de nuestra C.S.J.N. en materia de prescripción.-

## **2. LA TUTELA JUDICIAL EFECTIVA**

Este derecho consiste básicamente en: a) la libertad de acceso a la justicia, eliminando los obstáculos procesales que pudieran impedirlo. b) de obtener una sentencia de fondo, es decir motivada y fundada, en un tiempo razonable, más allá del acierto de dicha decisión. c) que esa sentencia se cumpla, o sea a la ejecutoriedad del fallo.

Con la reforma constitucional de 1994, la Convención Americana de Derechos Humanos, Pacto de San José de Costa Rica adquirió rango constitucional supremo. El Art. 8 de dicha convención denominado “Garantías Judiciales” precisamente expresa que toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.

A su turno el Art. 25 de la citada Convención, dispone que todo ciudadano tiene el derecho a un recurso sencillo y rápido o cualquier otro recurso efectivo ante los jueces o tribunales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales

reconocidos por la Constitución, la ley o la presente convención, aún cuando tal violación sea cometida por personas que actúen en ejercicio de sus funciones oficiales.

Estos artículos, tan claros en su redacción, siempre han sido puesto en estudio cuando un contribuyente para acceder a la justicia a causa de una determinación fiscal, tuviera que abonar el tributo como requisito previo para habilitar la instancia en sede judicial.

Precisamente esta era la situación en la provincia de Córdoba, por la plena vigencia del instituto del “solve et repete” conforme el Art. 9 de la Ley N ~ 7182, y su réplica en el Art. 160 del Código Tributario de la Provincia de Córdoba (en adelante C.T.P.). Ello ha generado un derrotero jurisprudencial a raíz de los diferentes planteos que los contribuyentes han realizado para intentar acceder a un juez imparcial sin tener que afrontar el pago previo de impuestos e intereses.

Pero la Ley N ~ 10.789 (B.O. 16.12.2021), ha derogado tanto el Art. 9 antes citado como los párrafos del Art. 160 del C.T.P. que hacían referencia al instituto cuestionado; en un primero momento parecería<sup>5</sup> que los Art. 8 y Art. 25 de la Convención Americana antes aludidos ya no ser estarían vulnerado.-

### **3. LA ETAPA DE FISCALIZACION Y DETERMINACION DE OFICIO**

Sin ser la parte central del presente trabajo, resulta oportuno revisar las normas procesales que regulan la relación fisco-contribuyente en el ámbito de la provincia de Córdoba.

Se pondrá en sobresalto los aspectos negativos que ameriten un cambio sustancial de forma tal de permitir mayor certeza el contribuyente, en sentido de que el proceso de fiscalización y determinación de oficio acontezcan en un plazo razonable.

#### **3.1 Juez y parte**

La Dirección de Rentas y a la Dirección de Inteligencia Fiscal (Ley 9187, 2004, Art. 2; en igual sentido Art. 18 del C.T.P. Ley 6.006, 1977) resultan ser organismo

---

<sup>5</sup> Se dice en potencial pues después se concluirá que dicha situación no ha sido satisfecha, incluso ha sido asentada aún más.

dependientes de la Secretaría de Ingresos Públicos, la cual funciona dentro del Ministerio de Finanzas, y todo en la órbita del Poder Ejecutivo Provincial.

La ley N ~ 9187 <sup>6</sup> dispone que la Dirección de Inteligencia Fiscal posee amplias facultades para efectuar cruces sistémicos de información que se encuentre relacionada con el contribuyente a los fines de establecer acciones de fiscalización, y en su caso, determinación de tributos. Precisamente es el órgano competente para determinar obligaciones tributarias y/o aplicar multas, con el carácter de juez administrativo. <sup>7</sup>

El Art. 6 de la Ley N ~ 9187, estipula que la facultad de fiscalización, será ejercida en forma exclusiva por la Dirección de Inteligencia Fiscal. Al mismo tiempo es la propia Dirección de Inteligencia Fiscal quien va a resolver las vías recursivas previstas en el Código Tributario Provincial.

Podemos llegar a una primera conclusión: en la provincia de Córdoba, es la Dirección de Inteligencia Fiscal quien resulta competente para: 1) establecer acciones de fiscalización, es decir realizar los informes de investigación que servirán de base para seleccionar contribuyentes a ser inspeccionados, 2) iniciar un proceso de fiscalización al contribuyente, pudiendo proponer ajustes comúnmente denominado “pre vista”, 3) correr la vista<sup>8</sup> en caso de que dichas diferencias no sean conformadas por el contribuyente dando de esa forma comienzo al proceso de determinación de oficio, 4) emitir el acto administrativo por el cual culmina el proceso antes mencionado denominado “determinación de oficio” y 5) finalmente, en caso de que el contribuyente interponga vías recursivas contra dicha determinación de oficio, resolver el Recurso de Reconsideración articulado por el obligado.<sup>9</sup>

La última de las funciones – resolver el Recurso de Reconsideración- es la principal crítica que se le formula al sistema procesal instaurado en la provincia de Córdoba, dado que es la propia administración que es juez y parte, poniendo en crisis la debida imparcialidad que reclama el principio a una tutela judicial efectiva, pues resulta incongruente y poco razonable que la misma Dirección de Inteligencia Fiscal revise sus propios actos.

---

<sup>6</sup> De creación de la ex Dirección de Policía Fiscal, hoy Dirección de Inteligencia Fiscal.

<sup>7</sup> Igualmente, el Art. 13 del Decreto Reglamentario del Código Tributario (Dto. 320/2021), estipula que la determinación de oficio de la obligación tributaria será ejercida en forma exclusiva por la Dirección de Inteligencia Fiscal.

<sup>8</sup> Se denomina corrida de vista al acto de la administración por medio de la cual se inicia el proceso de determinación de oficio.

<sup>9</sup> Si bien obligado puede diferir técnicamente de contribuyente, en el presente trabajo se utilizan a ambos términos como sinónimos.

### **3.2 Las facultades de fiscalización**

Nuestro sistema tributario determina que el impuesto sobre los ingresos brutos se liquide en forma auto-declarativa (Art. 54 del C.T.P.) lo que implica que es el propio contribuyente quien luego analizar e interpretar la norma fiscal, informa al Fisco -vía declaración jurada- a cuánto asciende la base imponible, la alícuota que considera aplicable, los pagos a cuenta que ha sufrido (vía retenciones, percepciones y recaudaciones), y el correspondiente tributo a ingresar.

En tal sentido, resulta lógico que la propia norma procesal dote al fisco local de amplias facultades de fiscalización a los fines verificar si la liquidación fiscal realizada por el propio contribuyente es acorde a la norma fiscal; dicha situación también ha de corresponder (fiscalización y verificación) bajo la premisa de que el obligado no hubiese presentado la correspondiente declaración jurada.

La Dirección de Inteligencia Fiscal posee amplias facultades de fiscalización las cuales son detalladas en el Art. 22 del C.T.P. y reglamentadas en el Art. 38 y 39 del Decreto N ~ 320/2021. Del otro costado el contribuyente deberá atender a la fiscalización y prestar la debida colaboración en el desarrollo de las respectivas tareas y, si así no lo hiciere, dicha circunstancia se valorará para la calificación de la conducta. (Art. 49 del C.T.P. y Art. 31 del DR. N ~ 320/2021.

### **3.3 La orden de tarea**

Las facultades de fiscalización, amplias de por cierto, pueden comenzar a ser ejercidas por la Dirección en cualquier momento, pero necesariamente en forma previa a cualquier requerimiento debe informar al contribuyente que a partir de dicho momento se encuentra bajo fiscalización (Art. 30 del D.R.)

Ello se materializa mediante la emisión de una Orden de Tarea y la Comunicación del Inicio de Inspección correspondiente suscripta por Juez Administrativo, la cual según la última reforma debe ser notificada al contribuyente en el domicilio fiscal electrónico, y excepcionalmente en forma presencial.

Este acto de la administración debe contener: 1) Número de Orden de Tarea; 2) Nombre y apellido, denominación o razón social del contribuyente o responsable; 3)



Identificación (N° de documento, N° CUIT, etc.) del contribuyente o responsable; 4) Tributos y períodos objeto de la fiscalización; 5) Legajo, nombre y apellido del inspector y supervisor intervinientes en el procedimiento a desarrollarse. (Art. 32 del D.R. N° 320/2021).

Se resalta la importancia de este acto de administración, dado que allí comienza el adecuado ejercicio del derecho de defensa del contribuyente. En la causa “Otto, Hector Emilio” la Excma. Cámara Contencioso Administrativo Federal Sala B, en un párrafo medular expuso: *“La exigencia de que la Orden de Intervención determine con exactitud qué periodos comprenderá la investigación a la que se someterá el contribuyente, (...) En efecto, la fiscalización implica la intromisión legítima del ente estatal en la esfera de la actividad del contribuyente a efectos de verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, por lo tanto hace al derecho de defensa y a la garantía del debido proceso administrativo que el particular conozca fehacientemente que parte de su esfera privada y sobre qué asuntos alcanzará la fiscalización”* (causa 29.443/2014- Servicios Paraná SRL, fallo firme por CSJN)

El contribuyente debe saber de antemano que información y/o documentación le será requerida, y no otra, pues marca un límite en el accionar de la fiscalización, pues debe recordarse que una Inspección Fiscal no solo puede terminar con la emisión de un acto administrativo denominado Determinación Oficio, sino que también puede culminar en una Denuncia Penal. En efecto, debe recordarse la vigencia de la Ley N° 24.769 con la modificación introducida por la Ley N° 26.735 del 28.12.2011 que incorporó a las haciendas locales como bien jurídico protegido por la Ley Penal Tributaria.<sup>10</sup>

### **3.4 La duración del proceso de fiscalización**

El decreto del Poder Ejecutivo Provincial N° 2141 (B.O. 29.12.2017), introdujo un gran cambio en el reglamento<sup>11</sup> del C.T.P. al determinar por primera vez un “plazo” máximo de duración del proceso de fiscalización al que era sometido un contribuyente el ámbito de la provincia de Córdoba.

A diferencia del orden nacional resulta sumamente destacable que sea la propia administración quien limite el tiempo en el cual el contribuyente es fiscalizado,

---

<sup>10</sup> Título IX del Régimen Penal Tributario texto según Ley N° 27.430.

<sup>11</sup> El decreto modifica el por entonces vigente decreto reglamentario N° 1205/2015, pero luego es replicado en el actual Art. 32 del decreto reglamentario N° 320/2021.

otorgando certeza al proceso de verificación fiscal, dado que hasta ese momento eran común observar inspecciones que duraban años, vulnerando la garantía procesal del “plazo razonable”.

El nuevo texto del actual Art. 32 del decreto reglamentario expone que el procedimiento de fiscalización que lleve a cabo la Dirección de Inteligencia Fiscal debe efectuarse en un plazo máximo de 6 meses, computado a partir de la fecha en que el contribuyente entregue la totalidad de la información y/o documentación que le fuera solicitada por el organismo fiscal, en el primer requerimiento notificado en ejercicio de su facultad de fiscalización. De presentarse la información y/o documentación solicitada parcialmente no se tendrá por entregada hasta que se complete la misma.

La norma contempla la hipótesis en que el contribuyente persista en su actitud de no aportar la documentación requerida, indicando que el plazo de 6 comenzará a correr desde la fecha de la segunda acta de incumplimiento parcial que a tal efecto efectúen los inspectores actuantes. Excepcionalmente, dicho plazo podrá ser prorrogado por el Director de la Dirección de Inteligencia Fiscal por un lapso de hasta 6 meses y por única vez, cuando: a) exista complejidad de la fiscalización; b) exista ocultamiento de ventas u otros hechos que determinen fehacientemente la intención de defraudar al fisco por parte del sujeto; c) los aspectos y/o materias sujetas a fiscalización dependan o tengan conexión directa con sujetos que se encuentran vinculados con el contribuyente y/o responsable auditado, ya sea que se trate de un grupo empresarial, sociedad o que forme parte de un contrato asociativo previsto en el Código Civil y Comercial de la Nación.

El plazo de 6 meses, no es arbitrario, sino que va en concordancia con lo normado en el Art. 110 de la Ley N° 5350<sup>12</sup>, “tramites iniciados por la administración”, el cual estipula que cuando fuese la administración la que inicie o prosiga el trámite de un expediente, el término para que la perención<sup>13</sup> se opere será de 6 meses, contando desde la fecha de la última providencia o diligencia que se dictare en el mismo.

Transcurrido el plazo de 6 meses, o su eventual prorroga, no se podrá solicitar al contribuyente otra información y/o documentación adicional a la solicitada durante el plazo del referido proceso de fiscalización por el tributo y período objeto de dicho procedimiento. En tal caso, la Administración tiene 30 días siguientes a la finalización del plazo para la

---

<sup>12</sup> Ley provincial de procedimiento administrativo de aplicación supletoria conforme lo determina el Art. 3 del C.T.P.

<sup>13</sup> La perención es un remedio procesal por medio del cual el expediente debería archivar, ante la falta de intereses de la Dirección en proseguir con el proceso de fiscalización.

fiscalización, para poner en conocimiento del contribuyente de las diferencias detectadas, a través de un acta de puesta a disposición, otorgándosele un plazo de 5 días a los efectos de que el contribuyente preste conformidad a las mismas, formule las presentaciones que considere pertinentes o manifieste su rechazo. (art. 42 del D.R.; Art. 69 del C.T.P); técnicamente lo que se llama “pre vista”.

Concretamente, si el contribuyente entregase toda la documentación y/o información solicitada por la administración fiscal, el plazo de fiscalización no podrá extenderse más allá de los 6 meses<sup>14</sup>, y a partir de allí la Dirección posee otros 30 días adicionales para notificar la “pre vista”.-

### **3.5 La determinación de oficio**

Siguiendo con el esquema procesal, en caso de que el contribuyente notificado de la “pre vista”, no la conforme, se iniciará el procedimiento de determinación de oficio establecido en el Art. 65 del C.T.P.

El proceso se inicia con la “corrida de vista”, suscripta por el Sr. Juez Administrativo, donde se le pone a consideración del contribuyente los cargos que se le formulan, quien debe formular el correspondiente descargo en el plazo de 15 días.

Conforme lo determina el Art. 10 de Ley N ~ 5350 y el Art. 21 del D.R. N ~ 320/2021, el contribuyente tiene derecho desde el mismo comienzo en que es notificado del inicio de una fiscalización (Art. 32 del DR. 320) a tener acceso al expediente que se ha formalizado con motivo de la fiscalización.

El contribuyente una vez que ha tomado vista, y extraído las copias que considere pertinente esta condiciones de ejercer su derecho de defensa, pudiendo ofrecer todo tipo de pruebas (Art. 46 de la ley N ~ 5350), salvo la prueba testimonial.<sup>15</sup> En su descargo, puede agregar informes, certificaciones, o pericias producidas por profesionales.

Del mismo modo que se ha resaltado como aspecto positivo la reforma introducida por el decreto 2141/2017, resulta necesario remarcar como aspecto negativo lo que

---

<sup>14</sup> Desde la vigencia del decreto 2141 (año 2017) se observan permanentemente actas durante el curso de la fiscalización que pretender dejar constancias de incumplimiento a los requerimientos a los fines precisamente de alargar los plazos de fiscalización. Esto implicar – sin lugar a dudas – un proceder anti reglamentario de la Administración que el contribuyente se encuentra habilitado a plantear en los descargos que formule, conforme el Art. 100 de la Ley N ~ 5350.

<sup>15</sup> Específicamente la excluye el CTP en su Art. 65

es una práctica “arraigada” en el seno de la administración fiscal y que consiste en el permanente rechazo a las pruebas ofrecidas por el contribuyente durante el proceso de determinación de oficio bajo el argumentando de que las mismas resultarían *inconducentes o meramente dilatorias*.

Precisamente, en contramano a esa práctica, el C.T.P.<sup>16</sup> determina que constituye un derecho fundamental de los contribuyentes el de ser oído y presentar pruebas en el proceso administrativo y a su producción en la medida que sean conducentes con carácter previo a la emisión de la resolución por parte de la Dirección, así como también a recibir una decisión fundada.

### **3.6 La duración del proceso de determinación de oficio.**

Debo destacar como elemento provechoso<sup>17</sup> la reforma al C.T.P. realizada por la Ley N~ 10.508<sup>18</sup> pues – al igual que el decreto 2141- establecido que la resolución de determinación de oficio debía ser emitida por el Sr. Juez Administrativo dentro de los 90 días siguientes a que finalice la etapa probatoria.

La nota perjudicial es que la etapa probatoria no tiene un plazo máximo; la Ley dispone que el interesado dispondrá para la producción de la prueba del término que a tal efecto le fije la Dirección y que en ningún supuesto podrá ser inferior a 5 días. El término de prueba no podrá ser prorrogado ni suspendido sino por disposición de la Dirección. La Dirección podrá disponer medidas para mejor proveer en cualquier estado del trámite, con noticia al interesado.

Dicho ello, si la Resolución de Determinación de Oficio no fuere dictada dentro los 90 días posteriores al vencimiento del plazo probatorio caducará el procedimiento de Determinación de Oficio. Con especial autorización del titular de la Dirección de Inteligencia Fiscal podrá iniciarse por única vez un nuevo proceso de determinación de oficio, con conocimiento al Secretario de Ingresos Públicos.

---

<sup>16</sup> Luego de la reforma de la Ley N~. 10.724 (B.O. 30.12.2020). Hoy Art. 17 inc. K) del C.T.P.

<sup>17</sup> Sin lugar a dudas establecer plazos a la administración otorga certeza al contribuyente en sentido que - al ser sometido a un proceso de fiscalización - pueda conocer de ante mano el tiempo máximo en que durara dicho proceso.

<sup>18</sup> B.O. 30.12.2017, con vigencia para el ejercicio fiscal 2018.

En resumidas cuentas, se ha puesto énfasis aspectos positivos y negativos del proceso al que puede ser sometido un contribuyente del impuesto sobre los ingresos brutos, desde que comienza la fiscalización hasta que es dictado la determinación de oficio.-

#### **4. EL RECURSO DE RECONSIDERACION**

La ley N ~ 9025 (B.O. 26.06.2002) fue la que reemplazo el Recurso de Apelación ante el Tribunal Fiscal de Apelaciones por un Recurso de Reconsideración (Art. 152 del C.T.P.) el cual debe ser interpuesto ante la propia administración.

Si bien el Recurso posee efecto suspensivo respecto de la determinación de oficio lo resuelve la propia administración que lo resuelve, siendo en consecuencia reproducibles las críticas que se han realizado en anteriores párrafos, que en honor a la brevedad a ellos se remite.

Se añade que la resolución del Recurso de Reconsideración se caracteriza por ratificar la Determinación de Oficio, sin hacer lugar a ningún tipo de prueba, demostrando lo improductivo e inoperante que el mismo significa.

El Recurso de Reconsideración debe ser interpuesto dentro de los 15 días hábiles administrativos de ser notificada la Resolución de Determinación de Oficio; debe ser fundado expresando los agravios que cause el acto administrativo, y puede ofrecerse únicamente prueba documental, sin perjuicio de que podrá el contribuyente reiterar la prueba ofrecida ante la Dirección y que no fue admitida o que, habiendo sido admitida y estando su producción a cargo de la Dirección, no hubiera sido sustanciada. (Art. 153 C.T.P.).

El Recurso debe ser resuelto dentro del plazo máximo de 30 días desde su interposición, salvo que se dispusiera la producción de prueba. El citado Recurso de Reconsideración agota la vía administrativa.-

#### **5. EL SINUOSO CAMINO PARA ACCEDER A LA JUSTICIA PREVIO A LA REFORMA DE LA LEY N ~ 10.789**

Seguidamente se esbozara la situación procesal que se le presentaba al contribuyente local para acceder a la justicia cuando pretendía cuestionar la resolución que

agotaba la instancia administrativa; luego se la compara con la situación procesal actual dispuesta por la reciente reforma introducida por Ley N~ 10.789, y de esa forma elaborar conclusiones sobre si dicha situación ha mejorado o por el contrario se ha visto deteriorada.

En su anterior redacción el Art. 154 del C.T.P. establecía en forma contundente que la Resolución de la Dirección de Inteligencia Fiscal que resolvía el Recurso de Reconsideración interpuesto por el contribuyente en contra de la Determinación de Oficio, causaba **ejecutoria**.

En otras palabras, y conforme el Art. 96 de la Ley N~ 5350, dicha Resolución adquiría eficacia obligatoria propia de su ejecutividad y acordaba a la Dirección de Rentas la posibilidad de ejercer una acción directa coactiva, léase “juicio de ejecución fiscal”.

Insistimos que en la redacción anterior a la reforma, el C.T.P. habilitaba sin lugar a dudas a que la Dirección de Rentas iniciara sin ningún otro requisito el juicio de ejecución fiscal; sin perjuicio de ello, y lo que será motivo de otro capítulo en el presente trabajo, es que el Art. 5 de la Ley N~ 9024, que precisamente estipula los requisitos que debe contener el “título base de la acción” es lo que ha puesto en tela de juicio la referida *ejecutoriedad*.<sup>19</sup>

Pero al mismo tiempo, la vía procesal para cuestionar la Resolución del Recurso de Reconsideración es por intermedio de una Demanda Contenciosa Administrativa, que se tiene que presentar dentro de los 30 días hábiles judiciales pero que establecía como requisito de procedencia (para habilitar la instancia) el pago previo de impuestos e intereses (instituto del solve et repete), el cual establecía mecanismos de sustitución de difícil cumplimiento por parte de los contribuyentes.

La dificultosa redacción del Art. 5 de la Ley 9024, implicaba que una vez que el contribuyente interponía la Demanda Contenciosa Administrativa en sede judicial, la Dirección de Rentas en algunas ocasiones iniciaba el juicio de ejecución fiscal conforme lo normado en el Art. 165 y siguientes del C.T.P. conjuntamente con la Ley N ~ 9024, pero en otras ocasiones, no lo iniciaba.

La mezcolanza de elementos procesales pueden resumirse como sigue: por un lado el texto del C.T.P. que disponía que Resolución de Recurso de Reconsideración causaba

---

<sup>19</sup> En efecto, la gran controversia que luego será desarrollada en extenso, es que si bien el C.T.P. estipula la ejecutoriedad del acto, la Ley N ~ 9024 al regular cual era el título base de la acción, lo fijó en que el acto debía encontrarse firme; ello a generado un derrotero jurisprudencial de incalculable magnitud.

ejecutoria<sup>20</sup>, una redacción<sup>21</sup> del Art. 5 de la Ley N~ 9024 que generaba dudas en cuanto al “título base de la acción” para que la Dirección de Rentas pudiera legalmente iniciar el juicio de ejecución fiscal y finalmente la existencia del instituto del *solve et repete* que exigía para habilitar la instancia judicial el pago previo de impuestos e intereses con posibilidades escasas de ser sustituido; añadiendo que el Art. 19 de la Ley N ~ 7182, habilitaba al contribuyente a que conjuntamente con la Demanda Contenciosa solicitara al Tribunal la suspensión del acto administrativo.

### 5.1 La demanda contenciosa administrativa antes de la reforma

El único remedio procesal por medio del cual se puede cuestionar una determinación de oficio en la provincia de Córdoba, es la Demanda Contenciosa Administrativa regulada por el Art. 160 del C.T.P. conjuntamente con el Código Procesal de Procedimiento Contencioso (Ley N ~ 7182).

La Demanda Contenciosa – que es una demanda judicial- se interpone directamente ante la Cámara Contenciosa Administrativa <sup>22</sup> dentro de los 30 días hábiles judiciales a ser notificado de la Resolución Administrativa que resuelve el Recurso de Reconsideración.<sup>23</sup>

Ahora bien, antes de la reforma, la provincia de Córdoba preveía como requisito para que la Demanda Contenciosa sea admitida el pago previo de los tributos determinados, y sus intereses, lo que comúnmente se ha denominado el instituto del “*solve et repete*”.

Es noble resaltar que a nivel nacional **no** existe dicho requisito del pago previo; a nivel federal, contra resoluciones -adversas a los intereses del contribuyente- emandas del Tribunal Fiscal de la Nación el interesado puede interponer un Recurso de Revisión y Apelación Limitada por ante la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (Art. 192 de la Ley N ~ 11.683), pero tal cual lo estipula el Art. 194 de la L.P.T. el Recurso que se interpone ante la Excma. C.N.A.C.A.F. en lo que se refiere a tributos

---

<sup>20</sup> Es decir, la administración puede ejecutar la determinación de oficio.

<sup>21</sup> Sumado a la innumerable cantidad de reformas, como se verá seguidamente.

<sup>22</sup> Que para la circunscripción de Córdoba, son dos la de primera y la de segunda denominación

<sup>23</sup> Artículo 8° Ley N~. 7182.- “Cuando la autoridad a que se refiere el artículo ante precedente se haya expedido expresamente, el plazo para interponer la demanda será de 30 días hábiles judiciales, contados desde que el acto fue debidamente notificado”.

e intereses, tiene efecto *devolutivo*, lo cual implica que la Administración Federal de Ingresos Públicos, se encuentra habilitada para iniciar el cobro compulsivo de dichos conceptos. Pero nótese que el Recurso – a nivel nacional- en sí mismo no plantea como requisito el *pago previo* de tributos e intereses, lo que si sucedía en la provincia de Córdoba antes de la reforma.

Regresando al tema, y como la Resolución Administrativa que resolvía el Recurso de Reconsideración en sede administrativa *causaba ejecutoria*; implicaba que la Demanda Contenciosa que se interpusiera ante la Cámara Contenciosa por mí misma no invalidada que el Fisco Provincial pudiera iniciar el Juicio de Ejecución Fiscal; en otras palabras la interposición de la Demanda Contenciosa *no tenía efectos suspensivos*.

El “*pago previo*” o “*solve et repete*” podía ser sustituido por el contribuyente por la constitución a favor del fisco de un derecho real de hipoteca de primer grado sobre un inmueble ubicado en la provincia de Córdoba, aval otorgado por el Banco de la Provincia de Córdoba, o una póliza de seguro de caución otorgada por una compañía de seguro debidamente autorizada por la Superintendencia de Seguros de la Nación. (art. 9 de la Ley N ~ 7182, texto anterior a la reforma<sup>24</sup>).

Dichas alternativas de sustitución<sup>25</sup>, tenían sus propios requisitos en cuanto a los montos para que pudieran ser válidamente aceptadas en caso de que el contribuyente decidiera utilizarlas en reemplazo del *solve et repete*. Si bien la alternativa de la hipoteca podía ser utilizada cualquiera sea el monto de los tributos e intereses adeudados<sup>26</sup>, el aval bancario únicamente podría utilizarse como alternativa de sustitución cuando los tributos adeudados e intereses no superen la suma de \$ 80.000, y finalmente el seguro de caución cuando dichos

---

<sup>24</sup> Estas alternativas de sustitución fueron incorporados por la Ley N ~ 9874 del año 2010, dado que antes de dicha reforma no existía esas alternativas, era un requisito de admisibilidad absoluto el pago previo de impuestos e intereses.

<sup>25</sup> Art. 160 del C.T.P. y el Art. 78 del D.R. N ~ 320/2021, ambos en su anterior redacción a la reforma.

<sup>26</sup> Agregaba el Decreto Reglamentario que: 1) las garantías hipotecarias sólo podrán ser constituidas en primer grado sobre inmuebles con título de dominio perfecto, libres de gravámenes, inhibiciones y que no se encuentren ocupados ilegalmente; 2) El valor a garantizar con la hipoteca no podrá exceder el monto de la valuación fiscal del inmueble vigente al momento de su constitución e inscripción; 3) La escritura pública de constitución de garantía hipotecaria deberá contener, en todos los casos, además de los requisitos y condiciones emergentes de este Decreto, cláusulas que aseguren los siguientes aspectos: a) Constitución de domicilio especial donde se considerarán válidas las notificaciones e intimaciones al deudor; b) Derecho del Fisco para designar martillero en caso de subasta del inmueble; c) Monto de la deuda tributaria determinada por el Fisco y monto de la valuación fiscal vigente al momento de la constitución e inscripción; d) Contratación de seguros a favor del Gobierno de la Provincia de Córdoba -Dirección General de Rentas- que habitualmente deben contratarse para cubrir los riesgos normales operantes sobre el tipo de bienes que se trata, a partir de la constitución de la hipoteca, incluyendo su renovación a cargo del responsable con la debida antelación; e) En caso de inmuebles sometidos a condominio, la garantía real deberá ser otorgada por la totalidad de los condóminos; f) Demás cláusulas que la Dirección General de Rentas establezca para cada caso que se plantee, a los fines de resguardar el crédito fiscal.



valores no superasen la suma de \$ 40.000. Para esta última opción la norma fijaba que solamente podía contratarse la póliza en cuotas cuando la celebración y el cobro de las mismas se realicen con intervención de Asesores de Córdoba Sociedad Anónima con participación estatal mayoritaria, que se desempeña como productora asesora directa y/o como asesora organizadora en los términos de la ley nacional 22400.

## 5.2 Los escenarios con la demanda contenciosa.

Todo la normativa antes detallada generaba alternativas u opciones al contribuyente que se enfrentaba ante una determinación de oficio confirmada por la misma administración al resolver el Recurso de Reconsideración, recordando que el mismo *causaba ejecutoria*. La elección de cada una dependía de la situación fáctica del contribuyente al momento de interponer la Demanda Contenciosa.

Se deja para el capítulo siguiente la situación que como actor enfrentaba la Dirección de Rentas respecto de la viabilidad de iniciar el juicio de ejecución fiscal, pues se ha observado que no siempre dicha acción era ejercida, sea que el contribuyente comunicara o no a la Dirección que había interpuesto la Demanda Contenciosa.<sup>27</sup>

Una vez que el contribuyente local había tomado la decisión de recurrir la determinación de oficio debía interponer formal Demanda Contenciosa, pero al mismo tiempo debía evaluar y analizar *como* acceder a la justicia, y hacer valer su derecho constitucional de “tutela judicial efectiva” cuando la constitucionalidad del *solve et repete* no estaba en tela de juicio. En otras palabras, la posibilidad al acceso a la tutela judicial efectiva en nuestra Provincia se encontraba *limitada* por las normas que establecen la obligatoriedad del pago como condicionante para poder ingresar a la justicia. La letra de la ley tributaria provincial (L. 6006, t.v.), era clara: sin pago previo, la demanda debía ser rechazada.

En efecto, si bien dicho instituto fue altamente cuestionado, la C.S.J.N. se encargó de dejar sentado que el mismo no era inconstitucional; incluso no vulneraba el Art. 49

---

<sup>27</sup> Art 160 *in fine* de C.T.P. “Presentada la demanda contencioso administrativa u ordinaria ante el Poder Judicial, el contribuyente, responsable o solidario -según corresponda- debe comunicar, mediante escrito a la Dirección en las oficinas donde se tramitan las actuaciones, la interposición de la misma dentro del plazo de cinco (5) días. La falta de comunicación constituye una infracción que será reprimida en los términos del artículo 78 del presente Código.”

de la Constitución Provincial el cual dispone que en ningún caso puede resultar limitado el acceso a la Justicia por razones económicas.

### **5.2.1 Abonar el impuesto y los intereses.**

Esta alternativa implicaba adjuntar conjuntamente con la Demanda Contenciosa el comprobante de pago del impuesto determinado por la Dirección de Rentas, mas todos los intereses devengados; se recuerda que la Resolución que confirma la Determinación de Oficio contenía los intereses calculados a esa fecha.<sup>28</sup>

En esta alternativa se solicitaba al Tribunal la apertura de una cuenta judicial a los fines de efectivizar el depósito del importe en cuestión; acto seguido abierta que fuere dicha cuenta, el contribuyente tenía que transferir el monto a cuestionar. Con dicho extremo acreditado, la instancia se encontrara *habilitada* y se corría traslado de la demanda a la Dirección de Rentas.

Cabe agregar que una vez que la demanda contenciosa es presentada ante la Cámara del Fuero, y hasta tanto la habilitación de la instancia no confirmada por el Tribunal, el impulso procesal lo tiene el propio Tribunal quien realiza las notificaciones de oficio. El Art. 11 del Código Procesal, precisamente dispone que antes de dar trámite a la Demanda, el Tribunal *debe* establecer de oficio si la causa corresponde a esa jurisdicción, previa vista al fiscal de Cámaras; en la practica una vez presentada la Demanda Contenciosa, el Tribunal corría vista al Sr. Fiscal de Cámaras, y este se expedía sobre si el contribuyente había cumplimentado con el requisito del *pago previo*.

Es importante advertir que el importe de la multa determinada, sea este formal y/o material nunca era exigida que sea abonada como requisito para la habilitación de la instancia; no solo porque así estaba legamente previsto en el Art. 160 del C.T.P. y en el Art. 9 de la ley N ~ 7182, ambos textos antes de la reforma, sino por la naturaleza “penal” que conllevan las multas, doctrina de antaño de la C.S.J.N, recientemente confirmada en el fallo “Alpha Shipping”.<sup>29</sup>

---

<sup>28</sup> Incluso, el importe de dicha Resolución es que se toma en consideración para el cálculo de la tasa de justicia y el aporte a la Caja y al Colegio de Abogados.

<sup>29</sup> CSJ 1897/2018/RH1 “Alpha Shipping S.A. c/ Provincia de T.D.F. A. e I.A.S. s/ contencioso administrativo – medida cautelar”- Fallo de fecha 07.03.2023

## 5.2.2 Acreditar la imposibilidad de pago

Ante la falta de recursos para abonar el impuesto y sus intereses para habilitar la instancia judicial, en esta ocasión el contribuyente tenía que dedicar un capítulo al comienzo de su demanda, donde sin cuestionar la constitucionalidad del instituto en cuestión, debía acreditar y demostrar a través elementos concretos que el pago del tributo y sus intereses resultaban de imposible cumplimiento dada la gran desproporción que existía entre el importe requerido y su situación económica-financiera.

Esta alternativa, no prevista en la legislación local, fue una construcción pretoriana que para el caso específico de la Provincia de Córdoba, fue instaurado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el caso “*Asesores Industriales*”.<sup>30</sup>

La doctrina del fallo dispuso que el instituto del *solve et repete* no podía aplicarse en forma automática, sino que debía considerarse principios también constitucionales del Derecho Fiscal como son el de la **realidad económica**. Esta aplicación atenuada o más bien no automática, implicaba que era el contribuyente quien tenía que demostrar su imposibilidad de pago.

En el fallo al que se hace alusión, la C.S.J.N.<sup>31</sup> revocó el criterio que había sostenido el Tribunal Superior de Justicia de Córdoba respecto a que la empresa no había acreditado que se encontraba en una situación de excepcionalidad frente a esa regla, a lo que el Alto Cuerpo responde de la siguiente manera: “*peca por apartarse de constancias relevantes del expediente. En efecto, hay un informe contable del que surgen datos objetivos que establece que los recursos los que dispone la empresa “son insignificantes”*”.

La Procuración indicó que la mentada regla del *solve et repete* ha sido receptada en diversos ordenamientos locales (v. gr. el art. 120 del Código Fiscal de la demandada) y en distintas leyes del ámbito federal (v. gr. art. 15 de la ley 18.820; art. 12 de la ley 21.864; art. 26 de la ley 24.463) y su validez constitucional fue declarada por una constante jurisprudencia de V.E., destacándose que el requisito del previo pago no importa, por sí mismo, violación del art. 18 de la Ley Fundamental (confr. doctrina de Fallos: 247:181; 287:473, entre muchos otros). Empero, el propio Tribunal ha morigerado tal exigencia en aquellos casos en los que existe una desproporcionada magnitud entre la suma que el contribuyente debe ingresar

---

<sup>30</sup> “Asesores Industriales SRL Empresa de Servicios Eventuales c/Superior Gobierno de la Provincia de Córdoba s/plena jurisdicción - recurso de apelación” – Fallos. 333:2251- Fallo de fecha 30.11.2010

<sup>31</sup> En realidad la CSJN hace suyo el dictamen de la proctura de la Nación Laura Monti.

y su concreta capacidad económica o su estado patrimonial (confr. Fallos: 247:181; 250:208), a fin de evitar que ese pago previo se traduzca en un real menoscabo de garantías que cuentan con protección constitucional (conf. Fallos: 285:302; 322:332; 329:4259, entre otros).

En la causa bajo estudio la empresa fue objeto de un procedimiento de determinación de oficio por parte de la Dirección de Rentas de Córdoba en relación al Impuesto sobre los Ingresos Brutos. En resumidas cuentas el Fisco, a partir de tal actuación, entendió que la firma —dedicada a los servicios eventuales— debía tributar sobre una base imponible que incluyera conceptos de terceros (ingresos en transición), resultando que por períodos el tributo exigido llegaba a multiplicar la propia capacidad económica de la empresa.

Agotada sin éxito la instancia administrativa, la contribuyente se encontró con el insalvable escollo del "*solve et repete*", cuyo incumplimiento —de acuerdo a la normativa legal— implicaría la prematura desestimación de la demanda contenciosa. Por consiguiente, la empresa planteó la cuestión ante la Cámara cordobesa, acreditando a partir de un informe contable, balances y estados de situación patrimonial que la suma que debía abonar en concepto de pago previo representaba hasta cinco veces y medio su patrimonio neto.

Pese a tan contundente escenario, la Cámara entendió que la imposibilidad no se encontraba suficientemente fundada ni acreditada y que por ende la dispensa no podía ser otorgada. La resolución fue repuesta y apelada por la actora sin que tan estrecho criterio judicial sufriera alguna modificación o morigeración, tanto en sede de la Cámara interviniente como del Tribunal Superior de Justicia Provincial. A la postre, "Asesores Industriales" debió ocurrir en Queja<sup>32</sup> por ante la Corte Suprema impugnando —por arbitraria— la sentencia del Tribunal Superior de Justicia cordobés en cuanto entendía que no se habían arrimado pruebas suficientes sobre el alegado estado de imposibilidad.

En que en ninguna de las instancias transcurridas por el expediente se cuestionó la vigencia o constitucionalidad del principio del "*solve*", discurrendo el debate siempre en lo relativo a la acreditación del extremo que permite excepcionarse.

Con fecha 30.11.2010 el Alto Tribunal admitió la presentación, —advirtiendo ya desde la admisibilidad formal— que en el caso había ocurrido una injustificada desviación de las constancias de la causa por parte del Tribunal inferior.<sup>33</sup> Reiteró la Corte que, si bien el principio del "*solve et repete*" había sido convalidado constitucionalmente, a fin de no

---

<sup>32</sup> Recurso de Queja, implica que el Recurso Extraordinario Federal interpuesto había sido denegado por el T.S.J. de la Provincia de Córdoba.

<sup>33</sup> El Tribunal Superior de Justicia de la Provincia de Córdoba.

menoscabar garantías fundamentales su exigencia deberá ser siempre atenuada en los casos en que existe desproporcionada magnitud entre la suma a ingresar y la capacidad económica del contribuyente. Por todo ello, y a fin de evitar la violación al derecho de acceso a la justicia, la Corte manda al tribunal de origen a dictar nueva resolución que considere efectivamente los contundentes elementos de prueba agregados al expediente para acreditar la alegada imposibilidad de pago.

No debe perderse de vista que el instituto de *solve et repete* tiene como finalidad única garantizar el crédito fiscal ante insolvencias futuras del contribuyente quien puede llegar a usar a la Justicia como una medida dilatoria de la ejecución fiscal.

En síntesis en esta alternativa, pesaba sobre el contribuyente acreditar la imposibilidad de pago mediante la demostración de que el importe determinado por el fisco (más los intereses devengados) resultaban desproporcionado en relación a su situación económica financiera; y en consecuencia solicitar a la Excm. Cámara Contenciosa que se habilite la instancia sin el pago previo.

Conjuntamente con la Demanda Contenciosa era el contribuyente quien debía presentar elementos documentales que acrediten el extremo invocado, como por ejemplo informes contables.-

### **5.2.3 Acreditar la imposibilidad de sustitución.**

Como se expresó anteriormente, la Ley N ~ 9874 (B.O. 30.12.2010) agrego un segundo párrafo al Art. 9 de la Ley N ~ 7182, permitiendo sustituir el *pago previo* por diversas alternativas de sustitución: la hipoteca, el aval bancario o el seguro de caución.

Pero en ocasiones ha sucedido que además de resultar de imposible cumplimiento el pago del tributo e intereses – alternativa anterior- el contribuyente se encontraba igualmente imposibilitado de conseguir algunas de las opciones de sustitución. Generalmente este escenario se presentaba cuando el contribuyente al momento de interponer la Demanda Contenciosa presentaba graves problemas económicos-financieros, lo que en definitiva se transformaba en una imposibilidad material de conseguir tanto un seguro de caución como un aval bancario.

Precisamente se debe tener presente que para que una compañía de seguros de caución o una entidad financiera, otorguen un seguro de caución o un aval bancario, es

necesario demostrar una estructura económico financiera sólida, situación que en esta alternativa no se presentaba.

La justicia de Córdoba, ha sostenido:

*(..)- Que en el marco de la doctrina jurisprudencial precedentemente reseñada, <sup>34</sup>surge tanto de la exposición de los hechos relevantes de la causa, efectuada por el actor en su demanda (cfr. fs. 4/5., especialmente), como así también de los elementos de prueba incorporados en el recurso de reposición (fs. 101/109 vta.), circunstancias fácticas excepcionalísimas que revelan, en este caso, concretas dificultades económicas para afrontar el pago previo de las significativas sumas requeridas en concepto de la determinación del tributo efectuada, como así también, obtener un medio legalmente autorizado de afianzamiento en los términos del artículo 301 del Código Tributario.*

*Que, en ese contexto, es dable tener por acreditado por la actora la imposibilidad de sustituir el depósito por las vías previstas por la norma en cuestión, por lo que se vería obligada a acreditar su efectivo pago, frustrando de manera real y definitiva el acceso al control judicial de la juridicidad de la pretensión tributaria.” <sup>35</sup>*

En el fallo traído a colación – luego de acreditar el extremo invocado- la Justicia habilito la instancia sin exigir el requisito de pago previo, pero al mismo tiempo sin exigir su sustitución.-

#### **5.2.4 La sustitución por otros medios de afianzamiento**

También podía suceder que el contribuyente si bien no podía demostrar que le era materialmente imposible de cumplir el pago previo de impuestos e intereses, había logrado acreditar en autos que podía lograr el afianzamiento del crédito tributario mediante otros elementos distintos a los previstos en el Art. 9 de la Ley N ~ 7182.

En esta alternativa la justicia de Córdoba admitió en sustitución del *solve et repete* y de las únicas excepciones establecidas en el Código tributario, otra clase de garantías. Por ejemplo, seguros de caución o avales bancarios de otras compañías o entidades

---

<sup>34</sup> Se refiere al fallo “Asesores Industriales”

<sup>35</sup> “Pereyra, Estela Gradys C/ Provincia de Córdoba – Plena Jurisdicción” Excma Cámara Primera - (Expte. N° 3390957), (08.05.2017)

financieras; hipotecas sobre bienes no situados en la Provincia de Córdoba; prendas sobre vehículos, maquinarias registrables; etc.

Es decir, en estos casos la Justicia de Córdoba ha receptado favorable el acceso a la justicia (léase habilitación de instancia) cuando el contribuyente no se encuentra en condiciones de acreditar este impedimento, pero que, no obstante, ofrece **otro** modo para garantizar que, en caso de ser perdidoso, el Estado provincial estará en condiciones de cobrar su crédito.

### **5.2.5 El pedido de suspensión del acto administrativo.**

Algunas empresas (no todas), además de pretender demostrar la imposibilidad del pago previo, incluían un capítulo especial que contenía el pedido de *suspensión* del acto administrativo, a razón de que – tal cual se expuso anteriormente- la Resolución del Recurso de Reconsideración causaba *ejecutoria*, por lo tanto la Dirección de Rentas se encontraba habilitada para iniciar el juicio de apremio.

El pedido encontraba fundamento legal en el Art. 19 de la Ley N° 7182 (texto anterior a la reforma) el cual disponía – como un derecho del contribuyente- que al interponerse la Demanda Contenciosa se podía solicitar a la Excma. Cámara la suspensión de la ejecución del acto administrativo, es decir la determinación de oficio. El Tribunal debía resolver el pedido suspensión en el plazo de 10 días, previa vista por 5 días a la Dirección de Rentas. La ley disponía que la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado era procedente cuando la ejecución del acto *era susceptible de causar un grave daño al administrado y se estimará que de la suspensión no se derivará lesión al interés público.*

El solo requerimiento de suspensión y su notificación por el Tribunal importaba la *prohibición de innovar* hasta tanto se resuelva el incidente y, si ello no ocurriera, hasta no más allá de 60 días de iniciada la demanda. Se establecía que al solicitarse la suspensión, el Tribunal *podía* establecer que el peticionante debía rendir caución, su modo y monto, bajo apercibimiento de no comunicarse la existencia del requerimiento ni imponer trámite al incidente.

Como se podrá observar más adelante, este pedido de suspensión del acto administrativo se ha convertido – con la reforma- en el único remedio que el contribuyente posee actualmente para evitar el pago previo o sufrir un juicio de ejecución fiscal.-

### 5.3 El juicio de ejecución fiscal antes de la reforma de la Ley N~ 10.789

Del otro costado de la relación fisco-contribuyente, la Dirección de Rentas se encontraba con una Resolución que confirmaba la Determinación de Oficio, y según el texto del C.T.P., que *causaba ejecutoria*.

En el mismo sentido, sea que se haya pedido o no la suspensión del acto administrativo, al Fisco le estaban corriendo en su contra los plazos de prescripción<sup>36</sup>, por tal motivo en algunos casos iniciaba el juicio de ejecución fiscal pero en otros casos no lo hacía.

Ahora bien, el problema que se le ha planteado el fisco a la hora de iniciar el juicio de ejecución fiscal, no encuentra en el C.T.P. que con claridad manifiesta que la resolución de última instancia administrativa *causa ejecutoria*, lo que implicaba que la administración podía ejecutarlo sin necesidad de que el mismo estuviera firme; incluso ninguna norma procesal estipulaba que la Demanda Contenciosa tuviera efectos suspensivos.

El gran dispendio jurisdiccional lo ha provocado la Ley N~ 9024<sup>37</sup>. En efecto, dicha ley sancionada en el año 2002, tuvo las siguientes modificaciones Ley 9118 (B.O. 7/08/2003), arts. 7, 8, 9 y 10; Ley 9201 (B.O. 16/12/2004), art. 7; Ley 9576 (B.O. 22/12/2008), art. 4; Ley 9874 B.O. 30/12/2010), art. 14; Ley 10.117 (B.O. 21/12/2012), art. 3; Ley 10.177 (B.O. 20/12/2013), art. 9; Ley 10.323 (B.O. 4/12/2015), art. 20; Ley 10.371 (B.O. 04/10/2016), art. 1; Ley 10.593 (B.O. 26/12/2018), art. 3; Ley 10.679 (B.O. 20/12/2019), art. 4; Ley 10.724 (B.O. 30/12/2020), art. 2; Ley 10.789 (B.O. 30/12/2021), art. 2; Ley 10.853 (B.O. 29/12/2022), art. 2.

El Art. 5 de la citada Ley determinaba precisamente cual era el “Título Base de la Acción”, es decir que elemento documental tenía que adjuntar Dirección de Rentas a los fines de iniciar el juicio de ejecución fiscal; ahora bien dicho artículo ha sufrido del mismo modo una cambiante redacción que ha colocado a la Dirección de Rentas en un gran dilema a

---

<sup>36</sup> No se desconoce los artículos del C.T.P. que reglamentan el instituto de la prescripción; pero la C.S.J.N. se ha encargado de decretar la inconstitucionalidad de los mismos.

<sup>37</sup> Es la Ley de creación de los Juzgados Civiles y Comerciales en lo Fiscal.



hora de evaluar el inicio o no del juicio de ejecución fiscal en el caso de que la deuda fiscal proviniese de una determinación de oficio, cuestionada por el contribuyente mediante la interposición de la demanda contenciosa administrativa, y el *pago previo* no había sido satisfecho.

Se sumaba a dicha situación que el planteo que hiciera el contribuyente al interponer la Demanda Contenciosa sobre la imposibilidad de *pago previo* podía llegar – vía recursos- hasta la misma C.S.J.N. es decir varios años posteriores a la presentación.<sup>38</sup> Esto implicaba poner en riesgo de prescripción el cobro de los tributos determinados, situación que configuraba otro elemento a evaluar por la Dirección de Rentas.

Planteado el escenario de una determinación de oficio<sup>39</sup> cuestionada por el contribuyente en sede contenciosa, se cuestiona cuál era el “título base de la acción” que debía presentar la Dirección de Rentas en el Juicio de ejecución Fiscal, para los casos en los cuales el contribuyente no había satisfecho el *pago previo*, o bien no había realizado sustitución alguna en reemplazo del *solvo et repete*.

Como parte integrante del presente trabajo final se presente un anexo donde se ha realizado una comparación de la redacción del controvertido Art. 5 de la Ley desde su sanción original en el año 2022, pasando por las reformas de la Ley N ~ 9.118 (2003), Ley N ~ 9576 (2008), Ley N ~ 9874 (2010), Ley N ~ 10.117 (2012) hasta la última reforma dispuesta por la Ley N ~ 10.789.

La Ley N ~ 9.874 de fecha 30.12.2010<sup>40</sup> es precisamente la que modifica el Art. 9 de la Ley N~. 7182, y permite la sustitución del *pago previo* por otros medios de afianzamiento, como son la hipoteca, el aval bancario o el seguro de caución.

Del anexo se desprende que en su redacción original la ley N ~ 9024, establecía que el título base de la acción era la “liquidación de deuda” sin realizar distinción alguna para tributos determinados por la administración (vg. automotor, inmobiliario) o

---

<sup>38</sup> Como el caso “Asesores Industriales”, donde la demanda contenciosa fue presentada el 26.04.2005, y la sentencia de la C.S.J.N. fue de fecha 30.11.2010, es decir más de 5 años.

<sup>39</sup> Se recuerda que el presente trabajo versa únicamente sobre determinaciones de oficio realizadas por la Dirección de Inteligencia Fiscal en el marco del impuesto sobre los ingresos brutos para contribuyentes locales. Es así pues el Art. 5 de la Ley N ~ 9024 contiene también la hipótesis donde el Fisco debe recurrir al Juicio de ejecución Fiscal para el supuesto de otros tributos como ejemplo el impuesto inmobiliario o el impuesto automotor, o incluso declaraciones juradas del impuesto sobre los ingresos brutos, presentadas (originales o rectificativas) y no abonadas en tiempo y forma por el contribuyente.

<sup>40</sup> Se observa que la fecha es a los pocos días del fallo de la CSJN, “Asesores Industriales”.

provenientes de una autoliquidación (ingresos brutos), o bien de un proceso de determinación de oficio.

Esta falta de precisión motivo que al año siguiente por medio de la Ley N ~ 9.118 se agregara un párrafo especial para el caso de las *multas*, pero que dada su naturaleza penal fue modificado en el año 2008, por medio de la Ley N ~ 9.576, exigiendo firmeza en la misma para ser ejecutada.

Dicho ello, en materia de **tributos**, del anexo se extrae que desde su sanción original por medio de la Ley N ~ 9024 hasta la reforma de la ley N ~ 10.117 del año 2012, el título base de la acción era “la liquidación de deuda” agregando solo en la reforma del año 2008 que debía identificarse el tributo; incluso la reforma del año 2010, no especifico nada en relación a la deuda fiscal proveniente de determinaciones de oficio discutidas en sede judicial.

Desde el año 2012 hasta la reciente reforma del año 2021, es decir durante 9 años, estuvo vigente el siguiente párrafo del Art. 5 de la ley, incorporado por la ley N ~ 10.117 (B.O. 12.12.2012):

*“Será título hábil para acreditar la deuda de tributos determinados y/o multas aplicadas por autoridad administrativa, la copia de la resolución firme que determine la obligación y/o imposición de la sanción, certificada por el funcionario habilitado, con aclaración del cargo que desempeña.”*

En primer lugar, y lo destacable de esta reforma es que precisamente se reconoce que no es lo mismo un tributo liquidado por el fisco (vg. inmobiliario, automotor) o autoliquidado por el contribuyente (declaración jurada presentada y no abonada) que aquella deuda tributaria (no sancionatoria) que surge de un proceso de determinación de oficio.

Bajo esta redacción, el interrogatorio que se planteaba era si la determinación de oficio, confirmada por la Resolución que resolvía el Recurso de Reconsideración, era o no título hábil y en tal sentido el Fisco se encontraba habilitado o no para iniciar el juicio de ejecución fiscal.

En reciente fallo, el Juzgado de Ejecuciones Fiscales N ~ 1 dispuso:

*“Por lo tanto y teniendo en cuenta el criterio interpretativo mencionado, cabe concluir que el primer párrafo del art. 5, Lp. 9024 y modif., en cuanto exige la **firmeza** de las resoluciones emitidas por el fisco para proceder a su ejecución fiscal, alude a aquellas que imponen **sanciones tributarias, no siendo aplicable este recaudo a las resoluciones que***

*determinan tributos*, las que resultan hábiles para promover la ejecución fiscal cuando están firmes, pero también cuando están *ejecutoriadas* (...) <sup>41</sup>

El fundamento de fallo citado fue que más allá de las deficiencias que presenta la redacción de la norma al emplear ambigüamente los conectores “y/o” que desempeñan una función copulativa y disyuntiva respectivamente, lo cierto es que la inteligencia literal propuesta por el contribuyente trasunta una incompatibilidad absoluta con el resto del sistema normativo, y por lo tanto se impone abordar el punto mediante una exégesis sistemática u orgánica, que se revele coherente con todo el ordenamiento (art. 2, CCYC), conciliando y armonizando las normas en confrontación.

Continúa la sentencia expresando que los actos administrativos tienen la eficacia obligatoria propia de su *ejecutividad* y acuerdan la posibilidad de una acción directa coactiva como medio de asegurar su cumplimiento, en tanto la interposición de cualquier recurso no suspende la ejecución del acto impugnado; en otras palabras, los recursos carecen de efecto suspensivo, salvo disposición expresa en contrario de la ley o de la Administración.

Y, agrega el Sr. Juez, que si bien el recurso de reconsideración contra la determinación impositiva posee efecto suspensivo por la parte recurrida, éste sólo se prolonga hasta el dictado de la resolución administrativa que lo rechaza, pues en el ordenamiento tributario cordobés esta resolución *causa ejecutoria*. De allí que la mera interposición de la acción contencioso administrativa carece de efecto suspensivo respecto a las determinaciones impositivas, ámbito donde rige el principio *solve et repete*.

Entonces finaliza diciendo que del juego de los dispositivos citados, se infiere claramente que la mera impugnación **judicial** de la determinación impositiva por parte del contribuyente, carece de efectos suspensivos con relación al pago del tributo y sus accesorios, y por lo tanto, no obsta al fisco promover la pertinente ejecución fiscal, solución que no resulta trasladable a las multas tributarias.

No se comparte el criterio vertido en fallo traído a colación, dado que su fundamento lo encuentra en otras leyes (como el C.T.P. o la Ley N ~ 5350)<sup>42</sup>; de hecho con la reforma introducida por la Ley N ~ 10.789, como seguidamente se expondrá, cuando el legislador quiso distinguir lo hizo específicamente. Precisamente el actual Art. 5 exige como

---

<sup>41</sup> “Dirección General de Rentas C/ Pereyra, Estela Gladys – Causa N ° 6357917 de fecha 30.11.2022.

<sup>42</sup> Es Sr. Juez ha forzado una interpretación al límite de convertirse en legalizador, violando garantías constitucionales.

título base de la acción la firmeza únicamente para las determinaciones de oficio que aplican multas, y no así para las determinaciones de tributos.

Con absoluta certeza se desprende que el texto del Art. 5 según Ley N ~ 9874 (B.O. 30.12.2010) no especificaba absolutamente nada respecto de las determinaciones de oficio de tributos, y solo exigía la firmeza del acto para el caso de sanciones tributarias. A su turno el texto del Art. 5 según la Ley N ~ 10.117 (B.O. 12.12.2012) unifico en un solo párrafo tanto las determinaciones de oficio tributarias, como las sancionatorias, y en ambos casos exigió la firmeza del acto administrativo como título base de la acción.

Sin perjuicio de ello, se pone de resalto el enorme esfuerzo interpretativo que los juzgados de ejecuciones fiscales han tenido que realizar para aceptar como título base de la acción una determinación de oficio que había sido cuestionada mediante la interposición de la demanda contenciosa cuando se había habilitado la instancia sin el pago previo de impuestos e intereses; se dice esto porque si el contribuyente acompañaba constancia de pago del tributo al interponer la demanda contenciosa, el juicio de ejecución fiscal no tendría razón de ser.

Antes de analizar la reciente reforma, se cree oportuno traer a colación el fallo de la CSJN recaído en autos **“Roemmers S.A.I.C.F. c/ Córdoba, Provincia de s/ acción declarativa de certeza”** con fecha 02.07.2020.

Del relato de los hechos, se desprende que en el año 2016 la empresa inicia ante la C.S.J.N. un acción declarativa de certeza dado que la Dirección de Rentas le había realizado una determinación de oficio por un tema que -a entender de la misma - era competencia originaria de la C.S.J.N.; esto es alícuotas diferencias del impuesto sobre los ingresos brutos.

Es decir se había iniciado un expediente judicial, donde se cuestiona una determinación de oficio practicada por la Dirección de Inteligencia Fiscal, que como la empresa creyó que era competencia origina de la CSJN, lo entabló allí, pero bien podría haberse discutido ante la Excm. Cámara Contenciosa Administrativa de la Provincia de Córdoba.

Ante ello, la Dirección de Rentas, inicia contra la empresa juicio de ejecución fiscal conjuntamente con traba de medidas cautelares sobre las cuentas bancaria de la sociedad.

Acreditados dichos extremos, el Tribunal Címero resolvió, en primer lugar, que el proceso ejecutivo entablado por la Dirección de Rentas contra la empresa Roemmers tiene por objeto el cobro de la deuda en concepto de ingresos brutos determinada por medio de

una resolución administrativa que es igualmente impugnada por Roemmers en acción declarativa ante la C.S.J.N.

En segundo lugar, expone la Corte que dicha ejecución fiscal fue promovida con posterioridad a la acción declarativa, pues el título ejecutivo que allí se pretende ejecutar fue emitido por la Dirección General de Rentas de Córdoba el 08.02.2017, mientras que el proceso fue iniciado con fecha 22.12.2016.

Dicho ello, la C.S.J.N. hacer lugar al pedido de la empresa consistente en una medida cautelar de no innovar hasta tanto se dice sentencia definitiva en sede contenciosa, y en tal sentido ordeno al Sr. juez a cargo del Juzgado de Primera Instancia en lo Civil con Competencia en Ejecuciones Fiscales N ~ 1, Sec. Gestión Común Córdoba, que disponga el **inmediato** levantamiento del embargo trabado.

## **6. LA REFORMA DE LA LEY N ~ 10.789: CAMBIAR PARA QUE NADA CAMBIE**

### **6.1 La eliminación del solve et repete.**

Con fecha 30.12.2021 la legislatura cordobesa sancionó como todos los años diversas reformas al Código Tributario Provincial; pero en el caso particular también incorporó medulares modificaciones tanto la Ley N ~ 7182 como a la Ley N ~ 9.024.

El primer gran cambio consistió en la derogación después de estar vigente desde 1984 el instituto del “*solve et repete*”; ello implica decir que dejó ser requisito el *pago previo* de impuestos e intereses para habilitar la instancia con motivo Demanda Contenciosa cuando se pretender discutir una determinación de oficio en sede judicial; se derogó el Art. 9 de la Ley N ~ 7182, como así también los párrafos a los que hacía alusión el Art. 160 del C.T.P., y las normas del decreto reglamentario N ~ 320/2021 (Art. 78).

En un primer momento, tal derogación parecía una buena noticia para el contribuyente cordobés en el sentido de que iba poder acceder a la justicia sin tener que transitar un duro camino que se ha desarrollado *ut supra* para lograr la habilitación de instancia sin tener que abonar el tributo determinado al tener que acreditar su imposibilidad de pago o sustitución.

Pero el júbilo duro poco tiempo al analizar el resto de los artículos reformados por la Ley N ~ 10.789, el Decreto Provincial N ~ 1626/2021, y la Resolución Normativa N ~ 4/2022.

En materia de Recurso de Reconsideración, expone el nuevo Art. 154 del C.T.P. que la Resolución que se dicte con motivo del Recurso de Reconsideración, si bien causa ejecutoria, se añade que la ejecución fiscal no se iniciará hasta tanto no se haya vencido el plazo de interposición de demanda contencioso administrativa.<sup>43</sup> En el caso que se haya informado la interposición de la misma, la ejecución fiscal se iniciará una vez transcurridos los 60 días que se establecen para el depósito del monto del tributo e intereses en los términos del Art. 160 del C.T.P..

En el mismo sentido, el nuevo Art. 160 del C.T.P. dispone que una vez presentada la demanda contenciosa administrativa, a los fines de evitar la acción de ejecución fiscal de la resolución determinativa, el contribuyente dispone de un plazo de 60 días contados desde la referida presentación, para depositar el monto del tributo e intereses reclamados a la orden de la Dirección, sin que dicho depósito implique la renuncia o desistimiento de la discusión sobre la juridicidad del acto.

También la reforma tuvo presente el supuesto en el cual el contribuyente, pese a lo dispuesto anteriormente no realice el depósito conforme lo marca el nuevo Art. 160 del C.T.P. Se refiere al supuesto en el cual la Dirección de Rentas ha iniciado el juicio de ejecución fiscal.

En tal caso, se incorporó el Art. 119 bis en el C.T.P. que ordena que cuando se pretenda cancelar un proceso de ejecución fiscal cuyo título ejecutivo lo constituya un acto administrativo determinativo que se encuentra discutido en sede contenciosa administrativa, se podrá realizar el pago de lo demandado en cualquier etapa de la ejecución fiscal, sin que implique la renuncia o desistimiento de la discusión sobre la juridicidad del acto. A los fines de acceder a este *pago condicional*, se deberá solicitar que la Dirección de Rentas arbitre los medios a tal fin.

Sea el depósito en forma voluntaria o bien dentro del juicio de ejecución fiscal, la Resolución Normativa N ~ 4/2022, establece que una vez interpuesta la demanda contenciosa administrativa, el contribuyente debe manifestar su voluntad de evitar el juicio de ejecución fiscal o bien cancelar el juicio ya iniciado; a su turno la Dirección de Rentas pondrá a disposición del contribuyente en su domicilio fiscal electrónico la liquidación respectiva para que el contribuyente proceda a cancelarla.<sup>44</sup>

---

<sup>43</sup> El plazo continua en 30 días hábiles judiciales.

<sup>44</sup> Recientemente la Resolución Normativa N ~ 5/2022 de fecha 18.04.2022 dispuso que el pago puede realizarse en hasta 12 cuotas.

Una vez cancelado el tributo y sus intereses, el contribuyente deberá adjuntar el comprobante respectivo por ante la Excma. Cámara donde se tramita la demanda contenciosa o bien ante el Juzgado de Ejecuciones Fiscales donde se tramite el juicio de apremio respectivo, donde en este caso también deberá soportar las costas.

Nótese que la Excma. Cámara ya no tiene obligación de revisar – a los fines de habilitar la instancia- si el contribuyente ha satisfecho o no el respectivo pago dado la derogación del Art. 9 de la Ley N~ 7182.

A su turno la reforma procedió a modificar – una vez más – el Art. 5 de la Ley N~ 9024, es decir el “título base de la acción”, todo ello para ser compatible con la reforma que introdujo la ley N~ 10.789. Con notoria claridad, y sin lugar a dudas, ya no es necesario que la determinación de oficio en materia de tributos se encontrara firme.

Expone el nuevo Art. 5:

*“Será título hábil para acreditar la deuda de tributos determinados, recargos e intereses, la copia de la resolución definitiva y de última instancia dictada por autoridad administrativa que determine la obligación.”*

Se entiende que todas aquellas causas, anteriores a la reforma, en donde los Juzgados de Ejecuciones Fiscales han aceptado como título hábil para acreditar la deuda tributaria determinaciones de oficio no firmes, deberían ser revocadas, pues recién con la reforma de la Ley N~ 10.789 ello es posible, no antes.

Tan solo se resalta:

<b>Art. 5 Ley N ~ 9024: Título base de la acción</b> (texto según Ley N ~ 10.117 – B.O. 12.12.2012)	<b>Art. 5 Ley N ~ 9024: Título base de la acción</b> (texto según Ley N ~ 10.789 – B.O. 30.12.2021)
Será título hábil para acreditar la deuda de tributos determinados y/o multas aplicadas por autoridad administrativa, la copia de la <b>resolución firme</b> que determine la obligación y/o imposición de la sanción, certificada por el funcionario habilitado, con aclaración del cargo que desempeña.	Será título hábil para acreditar la deuda de tributos determinados, recargos e intereses, la copia de la resolución definitiva y de <b>última instancia</b> dictada por autoridad administrativa que determine la obligación.
	En el caso de <b>multas</b> aplicadas por la autoridad tributaria, será título hábil, la copia de la resolución <b>firme</b> que imponga la sanción.

Se deduce, sin lugar a dudas, que la situación post reforma ha empeorado la situación procesal del contribuyente para acceder a la justicia; si bien se ha eliminado legalmente el Art. 9 de la Ley N~ 7182 y con ello el instituto del *solve et repete*, en la práctica

se ha establecido un plazo perentorio de 60 días a contar desde que es interpuesta la Demanda Contenciosa, para que el contribuyente deposite el importe determinado conjuntamente con los intereses devengados a esa fecha.

Caso contrario, y ya sin escenarios dubitativos, la Dirección de Rentas se encuentra habilitada para iniciar -en todos los casos- juicio de ejecución fiscal por la deuda tributaria determinada, pese a que la misma no se encuentre firme.

La reforma ha brindado mayor seguridad al accionar de la Dirección de Rentas, la cual solo tiene que aguardar lo que acontece en los próximos 60 días de interpuesta la Demanda Contenciosa, pero ha empeorado la situación procesal del contribuyente.

## **6.2 Reintegro de los fondos**

Similar a lo que ocurre en otras jurisdicciones locales, como la provincia de Buenos Aires, la reforma despeja dudas en cuanto a la naturaleza jurídica del depósito que con la reforma realice el contribuyente realice, exponiendo que el mismo no implica la renuncia o desistimiento de la discusión sobre la jurisdicción del acto.

La normativa reformada trajo a colación el supuesto en que, abonado que fuere el tributo determinado, la Resolución Judicial de la Excelentísima Cámara revocara la resolución de determinación de oficio.

Dispone el nuevo Art. 160 que la sentencia firme que revoque el acto administrativo, contendrá el mandamiento de devolución del depósito efectuado, el que deberá cumplirse conforme lo indicado por el Art. 806 del Código Procesal Civil y Comercial, previa verificación de existencia de créditos a favor del Fisco susceptibles de ser compensados, en cuyo caso la devolución se practicará por la diferencia resultante si la hubiere. Deberán computarse los intereses previstos por la Secretaría de Ingresos Públicos para las devoluciones o compensaciones, contados desde el depósito y hasta su efectivo pago.

## **6.3 El pedido de suspensión del acto administrativo**

Salvo que se pretenda impulsar una acción de inconstitucionalidad sobre la reforma que venimos estudiando instaurada por la Ley N° 10.789, la única vía a los fines de



evitar el pago del tributo y sus intereses, lo encontramos en el reformado Art. 19 de la Ley N ~ 7182.

Anteriormente se ha sostenido que los contribuyentes locales – antes de la reforma fiscal bajo estudio- se enfocaban más en intentar demostrar la imposibilidad de pago o sustitución que en iniciar un incidente a los fines de solicitar la suspensión del acto administrativo.

Por el contrario, con la reforma de la Ley N ~ 10.789, tal pedido de suspensión ha devenir absolutamente necesario para transitar una Demanda Contenciosa Administrativa que presenta una doble variante: a) ya no se exige el *solve et repete* para la habilitación de instancia y b) si a los 60 días de interpuesta la demanda el contribuyente no se realiza el depósito del importe de los tributos y los intereses determinados la Dirección de Rentas ha de iniciar el juicio de apremio.

El Art. 19 de la Ley N ~ 7182, habilita al contribuyente a solicitar la suspensión del acto administrativo al momento de interponer la Demanda Contenciosa; ante tal situación el Tribunal debe formar un incidente el cual debe ser resuelto en forma previa en el plazo de 10 días, previa vista a la Dirección de Rentas.

Se enfatiza que los requisitos que se deben cumplimentar para que resulte procedente la suspensión del acto administrativo no han sido modificados por la reforma instaurada por la Ley N ~ 10.789. Expone la norma que deberá dictarse la suspensión cuando el mismo sea **susceptible de causar un grave daño al contribuyente** y al mismo tiempo se estimara que la no ejecución del acto no deriva en la lesión al intereses público.

Dispone la norma que el el solo requerimiento de suspensión y su notificación por el Tribunal importa la prohibición de innovar hasta tanto se resuelva el incidente y, si ello no ocurriere, hasta no más allá de 60 días de iniciada la demanda.

Cobra relevancia las hipótesis que se pueden plantear si dicho incidente no es resuelto por el Tribunal en el plazo de 60 días, o si el mismo es resuelto en forma negativa para el contribuyente y éste decide recurrir dicha decisión ante el Tribunal Superior de Justicia. Si la respuesta se la busca en la dura letra del C.T.P. sin lugar a dudas que la Dirección de Rentas ha de iniciar el juicio de ejecución fiscal.

De proceder de esa forma, se estima aplicable la doctrina antes reseñada de la C.S.J.N. recaída en autos “Roemmers” puesto que la Demanda Contenciosa ha sido interpuesta

en forma previa al Juicio de Ejecución Fiscal, con lo cual las medidas cautelares que solicite la Dirección de Rentas deberían ser desechadas por los Juzgados de Ejecuciones Fiscales.

Pero volviendo al pedido de suspensión del acto administrativo, y formado que fuere el incidente como previo y especial pronunciamiento, corresponderá al contribuyente acreditar que la ejecución del acto administrativo *le causa un grave daño*; en materia fiscal el daño en el patrimonio – según el criterio del suscripto- se lograra demostrando que el deposito del tributo y sus intereses resultan totalmente desproporcionado en relación a la situación económica-financiera del contribuyente. Los informes contables seguirán ocupando un rol preponderante a la hora de meritir la realidad económica del contribuyente.

Como puede observarse, resulta plenamente vigente la doctrina instaurada por el Tribunal Cintero en autos “Asesores Industriales” pues al fin y al cabo si bien se ha eliminado la exigencia del solve et repete, se ha instaurado la ejecución automática – 60 días - del acto administrativo sin que el mismo pueda ser revisado por un juez imparcial.

En caso de resultar favorable a los intereses del contribuyente el incidente de suspensión del acto administrativo, la reforma si introdujo un cambio sustancial respecto de su redacción anterior, y es que obliga al Tribunal a requerir seguro de caución al contribuyente. Se entiende que el contribuyente se encuentra habilitado para hacer valer ante el Tribunal la imposibilidad de conseguir un seguro de caución, lo que se transformara en una cuestión de hechos y pruebas a resolver por la Cámara.

Culminando con el análisis de la reforma instaurada por la Ley N~ 10.789, y en un claro privilegio procesal en favor de la Dirección de Rentas, se ha modificado el Art. 17 de la Ley N ~ 9024. La reforma coloca en cabeza del Tribunal obligaciones antes inexistentes: debe remitir escrito de demanda mediante oficio electrónico a la Dirección de Rentas dejando constancia de la fecha de su interposición.

Asimismo, el Tribunal interviniente registrará al organismo desde dicho momento en el S.A.C. como usuario habilitado para acceder y visualizar dichas causas, pudiendo acceder a la radiografía del expediente y al texto de las actuaciones, resoluciones y presentaciones. La habilitación como usuario solo será a los fines indicados, no constituyéndose al organismo como parte procesal. En este orden, la visualización del expediente y sus comunicaciones y/o notificaciones por la Dirección, no producirán los efectos de notificación fehaciente.

## 7. PROPUESTA Y CONCLUSIONES

Con la propuesta que se realizada entendemos que se han de satisfacer los derechos y garantías de todas las partes involucradas en proceso contencioso administrativo en la provincia de Córdoba, tanto el contribuyente como la Dirección de Rentas.

### 7.1 Reinstauración del Tribunal Fiscal de Apelaciones

#### 7.1.1 La importancia de la Tribunal Fiscal de Apelaciones.

En primer término, aspecto central de la propuesta, se formula la reinstauración del Tribunal Fiscal de Apelaciones en el ámbito del Ministerio de Finanzas, con independencia funcional, económica y administrativa.

Se habla de “reinstauración” dado que este órgano especializado ya existía dentro del procedimiento tributario de la Provincia de Córdoba; existió durante 43 años y fue eliminado por medio de la Ley N ° 9.025 del año 2002<sup>45</sup>. Con el Tribunal el contribuyente tenía la posibilidad de que una vez dictada la de Determinación de Oficio pudiera acceder mediante un Recurso de Apelación una instancia jurisdiccional *sin previo pago* donde un Juez Imparcial emitía una decisión fundada, siendo que sentencias eran totalmente respetadas y valoradas.

El T.F.A. era un órgano jurisdiccional que impartía justicia dentro del Poder Ejecutivo pero separado de la Administración activa, garantizando su *independencia* respecto de ésta y sometiendo al Organismo Fiscal a un plano de *igualdad* con los contribuyentes. Asimismo, se trataba de un organismo especializado, que creó una frondosa doctrina, respetada por el Poder Ejecutivo<sup>46</sup>, por los contribuyentes<sup>47</sup> y por los tribunales especializados que reiteradamente confirmaron sus sentencias y citaron su doctrina admitiendo su plena autoridad en materia tributaria.

Con la eliminación de tan calificado Tribunal, se quitó a los

---

<sup>45</sup> Esta ley modificó el Código Tributario de la Provincia de Córdoba suprimiendo el Tribunal Fiscal de Apelaciones y disponiendo que para promover demanda contencioso administrativa ante el Poder Judicial debería agotarse la vía administrativa mediante recurso por ante la Dirección de Rentas. Asimismo, se disponía que era requisito para acceder a la instancia judicial el pago previo de los tributos adeudados, su actualización, recargos e intereses, mediante depósito bancario.

<sup>46</sup> En sus últimos 25 años de existencia la Fiscalía de Estado jamás cuestionó judicialmente una sentencia del TFA.

<sup>47</sup> Que en absoluta mayoría consintieron lo resuelto por el TFA en contra de sus pretensiones – sólo el 7 % de las sentencias emitidas en el bienio 2000/2001 fueron cuestionadas en sede judicial.

contribuyentes cordobeses a la posibilidad de defender sus derechos ante un organismo imparcial y especializado, sustituyéndolo por un Recurso de Reconsideración que se interpone y resuelve ante la propia Administración. De ello resulta evidente que la Administración tiene la facultad de ejercer su propio contralor, actuando como juez y parte.

### **7.1.2 Recurso de Apelación en lugar de Recurso de Reconsideración**

Como corolario de la reinstauración del Tribunal Fiscal de Apelaciones, se propone que una vez emitida la Resolución de Determinación de Oficio el contribuyente puede interponer formal Recurso Apelación fundado que contenga los agravios que le ha causado el acto administrativo.

Bajo un principio de amplitud probatoria deberá adjuntar la prueba documental que considere pertinente y ofreciendo el resto de los medios probatorios que avalen su postura.

De esta forma se propone la eliminación del Recurso de Reconsideración actualmente existente dado que – como se ha expresado anteriormente – es un remedio procesal en donde la propia Administración es juez y parte, confirmando en todos los casos el criterio fiscal vertido en la determinación de oficio. Ha resultado ser un desgaste de tiempo y recursos absolutamente innecesario.

### **7.1.3 Las críticas al proceso de fiscalización y determinación de oficio.**

Al momento de plantear el proceso de fiscalización y el posterior de la determinación de oficio se hizo hincapié en la importancia que significó el dictado del decreto N ~ 2141 y la Ley N ~ 10.508, en razón de que ambos ordenamientos especificaron los plazos en que debía durar tanto la etapa de fiscalización y el procedimiento de determinación de oficio.

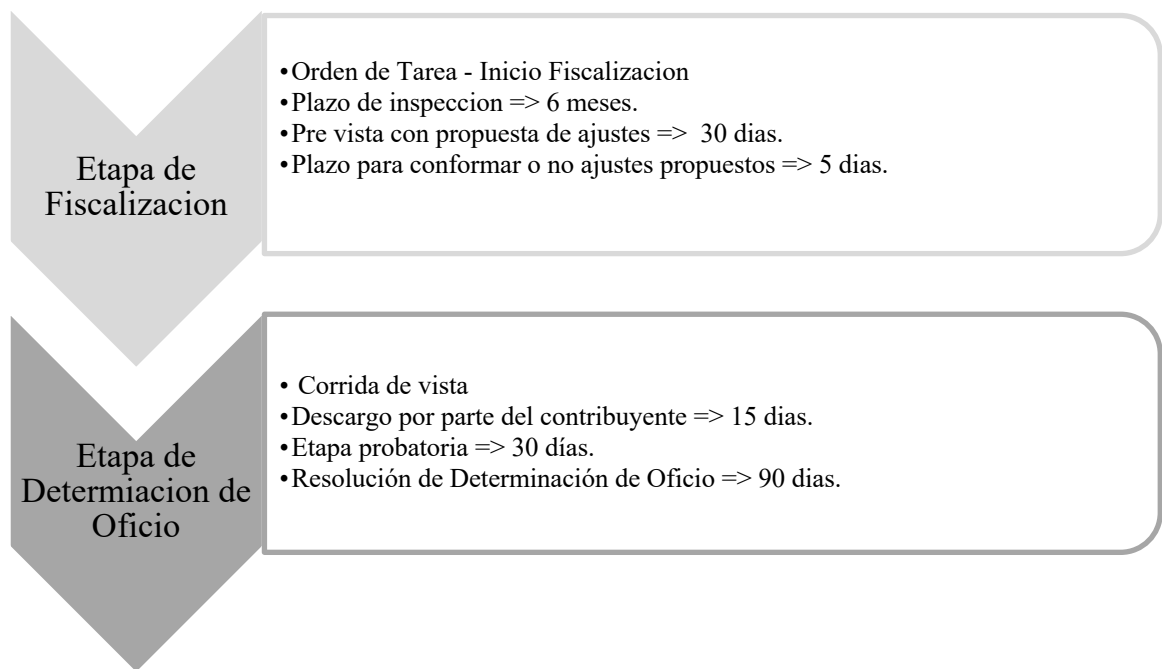
En la propuesta de sustituir el Recurso de Reconsideración por un Recurso de Apelación con amplitud probatoria, se permite salvaguardar los derechos del contribuyente a ofrecer y producir toda la prueba que considere pertinente, respetando el actual Art. 17 inc. k) del C.T.P.

De esta manera se supera la crítica que se le formulaba al proceso dentro de la administración, donde las pruebas ofrecidas eran rechazadas bajo el argumento de ser

meramente dilatorios o inconducentes, lo que provocaba que para plantear algún tipo de nulidad se tuviera que transitar en forma previa el camino sinuoso de habilitar la instancia en sede judicial, aspectos que ya se han desarrollado con creces en el presente trabajo.

Otro de los elementos que necesariamente debe ser modificado es el plazo que debe durar la etapa probatoria dentro del proceso de determinación de oficio, dado que los 90 días con que cuenta el Juez Administrativo para emitir la Resolución de Determinación de Oficio comienza a correr desde la finalización de la etapa probatoria. Actualmente no existe un plazo máximo estipulado para la etapa probatoria, el que se propone no debe durar más de 30 días hábiles administrativos, y a partir de allí comenzar con los 90 días para emitir el acto administrativo.

Gráficamente el proceso podría presentarse de esta manera:



Se visualiza que el proceso de fiscalización y el de determinación de oficio duraría – en la propuesta que se formula - no más de 1 año a contar desde que el contribuyente es notificado del inicio de una fiscalización.

Este cambio es sumamente importante, no solo para el contribuyente quien en poco tiempo puede conocer cabalmente el criterio fiscal el cual debe ser volcado en el acto administrativo correspondiente, sino también para la Administración a los fines de evitar prescripciones respecto de periodos anteriores.-

#### **7.1.4 El procedimiento del Recurso de Apelación.**

El contribuyente tendría 15 días desde que es notificado de la Determinación de Oficio para interponer formal Recurso de Apelación<sup>48</sup>; el mismo debe interponerse ante el Tribunal Fiscal de Apelaciones y ser fundado expresando todos y cada uno de los agravios que le ha causado el acto administrativo.

En el mismo escrito de presentación, el contribuyente debe adjuntar toda la prueba documental y ofrecer el resto de las pruebas a ser producidas y diligenciadas. El periodo probatorio, no debería extenderse más allá de los 30 días hábiles administrativos, a contar desde que la Dirección de Rentas responde la vista del Recurso de Apelación. Una vez terminado el plazo probatorio, las partes tendrían 15 días para alegar sobre la prueba, y el Tribunal debería expedirse dentro de los 90 días siguientes.

Dada la tecnología existente en el Ministerio de Finanzas, el expediente sería electrónico, facilitando de esa forma las notificaciones y permitiendo celeridad en el proceso. El recurso de apelación debería ser patrocinado por contador público o abogado; garantizando de esa forma un adecuado derecho de defensa por parte del contribuyente.

Todas las excepciones de previo y especial pronunciamiento se resolverían con la sentencia de fondo, la cual también deberá imponer las costas del proceso.-

#### **7.1.5 La estructura y funcionamiento del Tribunal Fiscal de Apelaciones.**

El Tribunal Fiscal de Apelaciones estaría conformado por 3 salas de 3 miembros cada una, integrado por contadores y abogados, los cuales deben acreditar como requisito extremo tener título de especialista en tributación. Se accederían a los cargos por medio de concurso de antecedentes.

El procedimiento en el Tribunal Fiscal de Apelaciones sería inquisitivo, es decir todas las decretos y notificaciones serán impulsadas de oficio, garantizando de esta forma la celeridad en el proceso.

---

<sup>48</sup> Se propone que el contribuyente dentro de igual plazo pueda abonar los impuestos e intereses reclamados, pero en dicha hipótesis en caso de pretender cuestionar la Determinación de Oficio recurre ante el T.F.A. por medio de una Demanda de Repetición en lugar del Recurso de Apelación.

Como requisito para la habilitación de la instancia recursiva ante el T.F.A. el contribuyente debería satisfacer una tasa de actuación del 2,50 % del monto cuestionando; la idea central es que con dicha tasa el Tribunal Administrativo cuente con autonomía funcional, económica y administrativa; independientemente de las partidas presupuestarias que se le asignen.

Una vez interpuesto el Recurso de Apelación, verificado el cumplimiento de pago de la tasa de actuación, el T.F.A. le correrá traslado del recurso al fisco local, quedando de esta forma debidamente notificado de que el contribuyente a cuestionado la determinación de oficio.

Resta por destacar que la reinstauración del Tribunal Fiscal de Apelaciones cumple con la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en autos “Ángel Estrada y Cía. SA c/resolución 71/1996 - Sec. Ener. y Puertos (Expte. 750-002119/96)” de fecha 05.04.2005, donde expreso que:

*“Tales principios constitucionales<sup>49</sup> quedan a salvo siempre y cuando los organismos de la administración dotados de jurisdicción para resolver conflictos entre particulares hayan sido creados por ley, su independencia e imparcialidad estén aseguradas, el objetivo económico y político tenido en cuenta por el legislador para crearlos (y restringir así la jurisdicción que la Constitución Nacional atribuye a la justicia ordinaria) haya sido razonable y, además, sus decisiones estén sujetas a control judicial amplio y suficiente.”*

#### **7.1.6 La Cámara Contenciosa Administrativa**

La sentencia del Tribunal Fiscal de Apelación podría ser recurrida dentro de los 30 días hábiles judiciales posteriores de ser notificada ante la Cámara Contenciosa Administrativa por medio del Recurso de Revisión.

El recurso debe ser fundado, y presentarse directamente ante la Justicia, quien por medio de oficio electrónico debería requerir el expediente al Tribunal Fiscal de Apelaciones; al ser un Recurso de Revisión limitado, no existirá etapa probatoria ni alegatos, sino que la Excma. habría que resolver directamente el recurso.

---

<sup>49</sup> Se refiere a las garantías la defensa en juicio de la persona y sus derechos, y la prohibición en todos los casos de que el Poder Ejecutivo ejerza funciones judiciales.

A todo evento, como podrá observarse en la propuesta, el Recurso de Revisión ante la Cámara Contenciosa Administrativa, tiene efecto devolutivo.-

## **7.2 El juicio de ejecución fiscal**

Se ha indicado en forma expresa que para ser viable la propuesta que se formula la misma debe también contemplar las necesidades que presenta el Fisco quien básicamente pretender salvaguardado su crédito fiscal.

Dicho ello, se entiende que son dos los aspectos a cubrir: la primera es el curso de la prescripción y la segunda la insolvencia del contribuyente que torne ilusorio el cobro del tributo determinado.

### **7.2.1 La prescripción**

La propuesta que se realice tiene que ser necesariamente compatible con la doctrina de la C.S.J.N. recientemente ratificada en fallos “Volkswagen”<sup>50</sup> y “Alpha Shipping”<sup>51</sup> S.A.; en otras palabras las Provincias tienen vedado dictar normas locales que contraríen lo específicamente normado en la legislación de fondo respecto del instituto de la prescripción.

Por tal motivo no puede una ley local determinar cuando la prescripción nace, que la suspende, ni que la interrumpe; si bien los fallos antes referenciados hace alusión a cuando estaba vigente el Código Civil, nada hace pensar que la inalterada doctrina de la Corte se puede ver afectada por el Art. 2532 del actual Código Civil y Comercial de la Nación, dado que precisamente el “plazo” es un elemento de la prescripción que menos fue atacado en cuestionamientos judiciales. Mas bien los restantes elementos del instituto de la prescripción (nacimiento, suspensión e interrupción) fueron los aspectos medulares de las inconstitucionalidades declaradas por la C.S.J.N.

Por todo ello, no puede otorgarse efecto suspensivo al Recurso de Apelación ante el Tribunal Fiscal de Apelaciones, precisamente porque al Fisco le estará corriendo el curso

---

<sup>50</sup> “Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A.” (Fallos: 342:1903), la cual ratifico la invertebrada de la causa “Filcrosa” (Fallos: 326:3899).

<sup>51</sup> “Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Alpha Shipping S.A. c/ Provincia de T.D.F. A. e I.A.S. s/ contencioso administrativo – medida cautelar” – Fallo de fecha 07.03.2023



de la prescripción desde el mismo momento en que ha vencimiento de la obligación mensual.

52

Resultado importante extremo, se propone no modificar el texto actual del Art. 5 de la ley N° 9024, lo que implica en definitiva afirmar que el “título base de la acción” lo constituye el acto administrativo “determinación de oficio”, independientemente de que la misma pueda ser cuestionada por vía Recurso de Apelación.

El contribuyente tendría 15 días desde que es notificado de la Determinación de Oficio para abonar el tributo más los intereses, y en su caso recurrir al Tribunal Fiscal de Apelaciones Demanda de Repetición. En caso de no abonar, podría en igual plazo interponer formal Recurso de Apelación.

La suspensión del curso de la prescripción sería por 6 meses respetando el precepto federal del Art. 2542 del C.C.C.N.<sup>53</sup>, comenzando con la intimación de pago que contiene la Determinación de Oficio desde que es notificada en el domicilio fiscal electrónico del contribuyente.

A los fines de interrumpir la prescripción, la Dirección de Rentas se encontraría habilitada para iniciar el juicio de apremio, interponiendo formal demanda de ejecución fiscal. De esta forma, y tal cual lo dispone el Art. 2546<sup>54</sup> la prescripción ha quedado interrumpida; manifestando la administración de esa manera la intención de no abandonar el cobro del tributo determinado.-

### **7.2.2 El resguardo del crédito fiscal**

A los fines de salvaguardar el crédito fiscal y el mismo no se torne ilusorio por acciones dilatorias del contribuyente, se propone que una vez iniciado el juicio de apremio, y dado que el Fisco ya habría sido notificado de la interposición del Recurso de Apelación, se le permita trabar embargo preventivo como lo establece a nivel nacional el Art. 111 de la Ley

---

<sup>52</sup> No es motivo del presente trabajo dirimir si el impuesto sobre los ingresos brutos es un tributo mensual o anual, pero a poco que se estudian los fallos de la C.S.J.N, sin lugar a dudas es mensual.

<sup>53</sup> ARTICULO 2541.- Suspensión por interpelación fehaciente. El curso de la prescripción se suspende, por una sola vez, por la interpelación fehaciente hecha por el titular del derecho contra el deudor o el poseedor. Esta suspensión sólo tiene efecto durante seis meses o el plazo menor que corresponda a la prescripción de la acción.

<sup>54</sup> ARTICULO 2546.- Interrupción por petición judicial. El curso de la prescripción se interrumpe por toda petición del titular del derecho ante autoridad judicial que traduce la intención de no abandonarlo, contra el poseedor, su representante en la posesión, o el deudor, aunque sea defectuosa, realizada por persona incapaz, ante tribunal incompetente, o en el plazo de gracia previsto en el ordenamiento procesal aplicable.

N ~ 11.683<sup>55</sup>, con la salvedad que el embargo preventivo no podría recaer sobre fondos (cuentas bancarias, caja, etc.) a los fines evitar la afectación del capital de trabajo del contribuyente. Una vez pedido el embargo preventivo – sin afectar el capital de trabajo- el juicio de apremio se paralizaría hasta tanto recaiga sentencia del Tribunal Fiscal de Apelaciones.

En todo momento, se debería prever la posibilidad de que el contribuyente pueda sustituir el embargo preventivo por medio de un seguro de caución.

No le serían aplicables las reglas de la perención de instancia en el juicio de apremio, dado la vigencia del Art. 2550 del C.C.C.N. <sup>56</sup> que precisamente regula la dispensa de la prescripción, pues por una cuestión no imputable al acreedor (interposición del Recurso de Apelación), el juicio de ejecución fiscal no habría podido continuar hasta tanto se dicte la sentencia en el Tribunal Fiscal de Apelaciones.

Igualmente el Fisco tendría disponible, y en caso de observar inconductas fiscales por parte del contribuyente, realizar la denuncia penal correspondiente por *insolvencia fiscal fraudulenta*, dado que el Régimen Penal Tributario de la ley N ~ 27.430 así lo dispone.

Finalmente, y para ser coherente con el Recurso de Apelación que se propone, una vez que fuere dictada la sentencia del Tribunal Fiscal de Apelaciones, y en caso de ser adversa a las pretensiones del contribuyente, el mismo dispondría de un plazo 15 días para solicitar a la Administración la liquidación actualizada de tributos e intereses, y otros 15 días para abonarla. De esta forma el juicio de ejecución fiscal se archivaría sin costas para las contribuyente, disponiéndose de inmediato el levantamiento de las medidas cautelares. El pago

---

<sup>55</sup> ARTICULO 111 — En cualquier momento, por razones fundadas y bajo su exclusiva responsabilidad, la Administración Federal de Ingresos Públicos podrá solicitar embargo preventivo o, en su defecto, inhibición general de bienes por la cantidad que presumiblemente adeuden los contribuyentes o responsables o quienes puedan resultar deudores solidarios. Este embargo podrá ser sustituido por garantía real suficiente, y caducará si dentro del término de trescientos (300) días hábiles judiciales contados a partir de la traba de cada medida precautoria, en forma independiente, la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS no iniciare el correspondiente juicio de ejecución fiscal. El término fijado para la caducidad de dicho embargo se suspenderá, en los casos de apelaciones o recursos deducidos ante el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION, desde la fecha de interposición del recurso y hasta TREINTA (30) días después de quedar firme la sentencia del TRIBUNAL FISCAL.

<sup>56</sup> Dispensa de la prescripción. ARTICULO 2550.- Requisitos. El juez puede dispensar de la prescripción ya cumplida al titular de la acción, si dificultades de hecho o maniobras dolosas le obstaculizan temporalmente el ejercicio de la acción, y el titular hace valer sus derechos dentro de los seis meses siguientes a la cesación de los obstáculos. En el caso de personas incapaces sin representantes el plazo de seis meses se computa desde la cesación de la incapacidad o la aceptación del cargo por el representante. Esta disposición es aplicable a las sucesiones que permanecen vacantes sin curador, si el que es designado hace valer los derechos dentro de los seis meses de haber aceptado el cargo.

que se realice de esta forma, no invalida al contribuyente a interponer formal recurso de Revisión ante la Excm. Cámara Contenciosa Administrativa.

Por el contrario, si el Fisco tuviere que continuar con el juicio de ejecución fiscal para cobrar el crédito confirmado por la sentencia del tribunal Fiscal de Apelaciones, además de hacer efectivo las medidas cautelares trabadas, el contribuyente deberá soportar las costas del proceso ejecutivo.-

### 7.3 Conclusiones

A lo largo del presente trabajo se ha desarrollado el sinuoso camino que ha debido transitar el contribuyente para acceder a la justicia en busca de una sentencia que satisfaga el derecho de la tutela judicial efectiva, básicamente por la existencia del requisito del pago previo de impuestos e intereses. Se analizó como la doctrina de la C.S.J.N. permitió atenuar dicho instituto.

Igualmente se ha hecho hincapié en lo innecesario y parcial que ha demostrado ser el recurso de reconsideración actualmente vigente; como así también los aspectos negativos que hoy presenta el proceso de fiscalización y determinación de oficio.

Se pudo presentar los inconvenientes que se plantearon en la práctica determinar cuál el título base de la acción para iniciar el juicio de ejecución fiscal en caso de una determinación de oficio recurrida en sede judicial.

La propuesta que se formuló ha pretendido satisfacer a ambos espectros de la relación jurídica tributaria, en un adecuado plano de igualdad, respetando principios y garantías constitucionales, como la tutela judicial efectiva, la cual conlleva el derecho por parte del contribuyente a obtener una sentencia de parte de un juez imparcial; pero al mismo tiempo respetar el instituto de la prescripción y resguardo al crédito fiscal.-

## 8 REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

- **Bulit Goñi, Enrique:** “*La cláusula constitucional de los códigos*” y *la prescripción de tributos locales: dos importantes fallos contrapuestos*” – Periodo Económico Tributario – Ed. La Ley – N ~ 300 – Mayo 2004
- **Casas, José Osvaldo** – “*Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente*” – Ed. Ad-Hoc – Buenos Aires -2002

- **Farre, Enrique – Siriczman, Carlos – Tapia, Ángel A** – “ *La Administración Tributaria en la Provincia de Córdoba*” – Doctrina Tributaria – Ed. Errepar – Diciembre 2006
- **Landín Pablo – María Candela Maldonado** –“*Temas de Derecho Tributario Provincial*” - Ed. Alveroni
- **Paloma, Noelia C** “*La prescripción de los tributos locales en el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación*” – Práctica Integral Córdoba – Ed. Errepar - Mayo 2015
- **Perlati, Sebastián F** – “*Las vías recursivas en la provincia de Córdoba*” – Practica Integral Córdoba – Ed. Errepar – Junio 2007.
- **Saleme, Sergio** – “*Ley 9201. La Asignación de super poderes a los Agentes Fiscales de la Provincia de Córdoba*”- Doctrina Tributaria – XXVI – Ed. Errepar - Abril 2005
- **Villegas Ninci Hector** – “*Derecho Tributario en la Provincia de Córdoba*” - Ed. La Ley.

### Anexo: Evolución del Art. 5 de la Ley 9024, en lo que refiere de determinaciones de oficio

<p><b>Art. 5</b> - Será título hábil y suficiente para acreditar la <b>deuda tributaria</b> a los fines de su ejecución, la <b>liquidación de deuda</b> para juicio expedida por los funcionarios habilitados, que deberá consignar fecha, lugar y de emisión, nombre, domicilio e identificación tributaria del deudor, identificación del bien o hecho imponible, concepto, montos, rubros, montos y períodos reclamados con sus respectivos vencimientos y firma del funcionario con aclaración del cargo que desempeña.</p>	<p><b>Art. 5</b> - SERÁ título hábil y suficiente para acreditar la <b>deuda tributaria</b> a los fines de su ejecución, la <b>liquidación de deuda</b> para juicio expedida por los funcionarios habilitados, que deberá consignar fecha, lugar de emisión, nombre del deudor, domicilio, identificación del bien, hecho imponible, monto, rubros, períodos reclamados con sus respectivos vencimientos y firma del funcionario, con aclaración del cargo que desempeña.</p>	<p><b>Art. 5</b> - Será título hábil y suficiente para acreditar la <b>deuda tributaria</b> a los fines de su ejecución, la <b>liquidación de deuda</b> para juicio expedida por los funcionarios habilitados, que deberá consignar fecha, lugar de emisión, nombre del deudor, domicilio, identificación del bien -en caso de corresponder-, <b>identificación del tributo o concepto</b>, monto, períodos reclamados con sus respectivos vencimientos y firma del funcionario, con aclaración del cargo que desempeña.</p>	<p><b>Art. 5</b> - Será título hábil y suficiente para acreditar la <b>deuda tributaria</b> a los fines de su ejecución, la <b>liquidación de deuda</b> para juicio expedida por los funcionarios habilitados, que deberá consignar fecha, lugar de emisión, nombre del deudor, domicilio, identificación del bien -en caso de corresponder-, <b>identificación del tributo o concepto</b>, monto, períodos reclamados con sus respectivos vencimientos y firma del funcionario, con aclaración del cargo que desempeña.</p>	<p>Artículo 5°.-Será título hábil y suficiente para acreditar la deuda tributaria, a los fines de su ejecución, la liquidación de deuda para juicio expedida por los funcionarios habilitados, que deberá consignar fecha, lugar de emisión, nombre del deudor, domicilio, identificación del bien -en caso de corresponder-, identificación del tributo o concepto, monto, períodos reclamados con sus respectivos vencimientos y firma del funcionario, con aclaración del cargo que desempeña.</p>	<p><b>Art. 5</b> – Será título hábil y suficiente para acreditar la deuda tributaria a los fines de su ejecución, la liquidación de deuda para juicio expedida por los funcionarios habilitados que deberá consignar fecha, lugar de emisión, nombre del deudor, domicilio, identificación del bien -en caso de corresponder-, identificación del tributo o concepto, monto, períodos reclamados con sus respectivos vencimientos y firma del funcionario habilitado.</p>
				<p>Será título hábil para acreditar la deuda de tributos determinados y/o multas aplicadas por autoridad administrativa, la copia de la resolución <b>firme</b> que determine la obligación y/o imposición de la sanción, certificada por el funcionario habilitado, con aclaración del cargo que desempeña.</p>	<p>Será título hábil para acreditar la deuda de tributos determinados, recargos e intereses, la copia de la resolución definitiva y de última instancia dictada por autoridad administrativa que determine la obligación.</p>
					<p>En ambos supuestos, las resoluciones deberán encontrarse certificadas por el funcionario habilitado.</p>
	<p>Será título hábil para acreditar la <b>multa</b> aplicada por autoridad administrativa la copia del acto administrativo que impone la sanción, certificada por el funcionario habilitado, con aclaración del cargo que desempeña.</p>	<p>Será título hábil para acreditar la <b>multa</b> aplicada por autoridad administrativa, la copia del acto administrativo <b>firme</b> que impone la sanción, certificada por el funcionario habilitado, con aclaración del cargo que desempeña.</p>	<p>Será título hábil para acreditar la <b>multa</b> aplicada por autoridad administrativa la copia de la resolución <b>firme</b> que impone la sanción, certificada por el funcionario habilitado, con aclaración del cargo que desempeña.</p>		<p>En el caso de <b>multas</b> aplicadas por la autoridad tributaria, será título hábil, la copia de la resolución <b>firme</b> que imponga la sanción.</p>

TEXTO S/LEY (Cba.) 9024 - BO (Cba.): 25/6/2002

TEXTO S/LEY (Cba.) 9118 - BO (Cba.): 7/8/2003

TEXTO S/LEY (Cba.) 9576 - BO (Cba.): 22/12/2008

TEXTO S/LEY (Cba.) 9874 - BO (Cba.): 30/12/2010

TEXTO S/LEY (Cba.) 10.117 - BO (Cba.): 12/12/2012

TEXTO S/LEY (Cba.) 10789 - BO (Cba.): 30/12/2021